

Kötz / Rawert / Schmidt / Walz (Hrsg.)
Non Profit Law Yearbook 2003

BUCERIUS LAW SCHOOL

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der
Non-Profit-Organisationen

Non Profit Law Yearbook 2003

Herausgegeben von

Hein Kötz · Peter Rawert · Karsten Schmidt · W. Rainer Walz

Schriftleitung
Florian Asche



Carl Heymanns Verlag KG Köln

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

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

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen wird gefördert durch:



© Carl Heymanns Verlag KG · Köln · Berlin · München 2004
50926 Köln

E-Mail: service@heymanns.com

<http://www.heymanns.com>

ISBN 3-452-25748-7

Gesamtherstellung: Gallus Druckerei KG Berlin

Gedruckt auf säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Vorwort

Die zentrale Idee, die hinter der Konzeption des nun zum dritten Mal erscheinenden Jahrbuchs steht, lässt sich so formulieren: Infolge einer verzweigten deutschen Tradition, die ursprünglich stark durch konfessionelle und sozialideologische Bindungen, dann durch staatsnahes Verbandswesen (Stichwort Subsidiarität) und unpolitische lokale Vereinskulturen und später durch regierungskritische themenbezogene Non-Government-Organisationen, durch Mitgliederorganisationen und mitgliederlose Stiftungen, durch Förderorganisationen und operationale Einheiten geprägt ist, fehlt es bisher an einem identitätsbildenden Bewusstsein für den Sektor als Ganzem. Das wird rechtlich als empfindliches Defizit empfunden, da der Sektor zunehmend mit Problemen konfrontiert wird, die mehr als nur einem seiner heterogenen Segmente auf den Nägeln brennen. Das beginnt beim Gemeinnützigkeitsrecht, hört dort aber nicht auf. Immer mehr rechtliche Besonderheiten werden entdeckt, die es erforderlich machen, jenseits von traditionellen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Perspektiven eigenständige Ansätze für den sog. »Dritten Sektor« zwischen Staat und Wirtschaft zu entwickeln.

An dieser Grenze bewegt sich zunächst der Beitrag von *Rawert*, der im Streit um die unternehmensverbundene Stiftung neuen dogmatischen Grund legt. Beispielhaft für die Verschiebung traditioneller Perspektiven ist auch der Themenschwerpunkt dieses Bandes, der sich um interorganisationelle Strukturen oder, vielleicht klarer, um Probleme des Organisationsverbundes rankt. Angesprochen sind damit die Formumwandlung, Verschmelzung, Vernetzung, Ausgliederung, Organschaft sowie das Verhältnis von Dachverbänden und operationalen Einheiten. Besonders praxisbezogen führt *Raupach* in einer konkreten Fallstudie in die (lösbaren) Schwierigkeiten einer Umwandlung ein. Systematisch vertieft und mit großem Überblick behandelt *Hüttemann* die gemeinnützigkeitsrechtlichen Schranken interorganisationeller Strukturen, während *Achatz* und *Moritz* die dabei immer wichtiger werdenden umsatzsteuerrechtlichen Probleme beleuchten. Den sich durchaus anders als in einem Konzern stellenden Aufsichts- und Kontrollproblemen im Verhältnis von Dachorganisationen und Mitgliederverbänden widmet sich auf vereinsrechtlicher Grundlage der Aufsatz von *Segna*, während *Schuben* und *K. Schmidt* die Eignung des Franchising als Steuerungs- und Kontrollinstrument im Non-Profit-Organisationsverbund überdenken. *Eversberg* richtet seine Überlegungen auf die steuerrechtlichen Voraussetzungen und Folgen eines Ausstiegs oder Teilausstiegs aus der Gemeinnützigkeit. Schließlich demonstriert *Walz*, wie der Vergleich mit ausländischen Rechtsordnungen inhaltlich und methodisch für das Umwandlungsrecht des Non Profit-Sektors fruchtbar gemacht werden kann.

Vorwort

Der Rechtsvergleichung verpflichtet sind auch die Gedanken von *Koss* zur Gegenüberstellung der relativ fortgeschrittenen englischen Rechnungslegungspraxis mit der rückständigen deutschen Rechtslage. Einen den Blick weitenden faszinierenden Bericht über die Neubildung des Non-Profit-Sektors in den mittelosteuropäischen Beitrittsländern zur EU findet man im Aufsatz von *Freise* und *Zimmer*.

Herzlich gedankt sei dem Schriftleiter Dr. *Asche* für seinen großartigen Einsatz und für die sorgfältige Dokumentation der Rechtsentwicklung, insbesondere der Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsvorschriften, die das Jahr 2003 hervorgebracht hat. Die wissenschaftlichen Mitarbeiter *Jana Wulff* und *Malte Schwab* haben sich durch die Erstellung der Bibliographie und des Stichwortverzeichnisses ebenfalls Verdienste für diesen Jahresband erworben.

Die Herausgeber danken dem Stiftungsfonds Deutsche Bank für die finanzielle Unterstützung und dem Carl Heymanns Verlag für die intensive Kooperation.

Preface

The central concept underlying this third edition of the Yearbook may be expressed as follows. The German tradition of non-profit organisations is the product of various strands of influence: confessional and socio-ideological links, state-related associations (key word »subsidiarity«), apolitical local association cultures and later Non-Government Organisations motivated by theme politics, membership organisations and non-membership foundations, as well as promotional organisations and operational units. The result hitherto has been a lack of identity forming consciousness for the sector as a whole. This lack becomes a keenly felt legal deficit as the sector is increasingly confronted with problems which fundamentally challenge more than just one of its heterogeneous segments. Such problems may originate in the tax law common to all non-profit organisations but go far beyond. Ever more legal peculiarities are arising which make it necessary to develop independent approaches for the so-called »Third Sector« between state and the economy transcending the traditional public law and private law perspectives.

Rawert explores this area in a paper which marks out new dogmatic territory in the dispute on company affiliated foundations. The shift in traditional perspectives is further illustrated by the focus of this collection on interorganisational structures, in particular the problems of organisation networks. This concerns affiliated groups of companies and the transformation, merging, networking, or splitting of organisations, as well as the relation between umbrella associations and operational units. In a particularly practice oriented study, *Raupach* examines the (resolvable) difficulties of a transformation by reference to an actual case study. Taking a broad but systematically deeper perspective, *Hüttemann* deals with the non-profit organisation tax law limitations of interorganisational structures, while *Achatz* and *Moritz* illuminate the ever more important problems of turnover tax. The paper by *Segna* concerns the basis of association law, including the supervisory and management problems in the relation between umbrella organisations and their member associations, so different from those in an affiliated group of companies. *Schubert* and *K. Schmidt* address the suitability of franchising as a taxation and management instrument in non-profit organisation networks. *Eversberg* directs his attention to the tax law requirements and results of a total or partial withdrawal of tax exempt status. Finally *Walz* demonstrates how substantive and methodological comparison with foreign jurisdictions may prove fruitful for the analysis of interorganisational structures in the non-profit sector.

Koss also directs his thoughts towards comparative law in juxtaposing the relatively progressive English accounting practices with the outdated German posi-

Preface

tion. The paper by *Freise* and *Zimmer* provides a fascinating and eye-opening report on the recreation of the non-profit sector in the middle European EU accession states.

The editors wish to extend their warmest thanks to Dr. *Asche* for his strong commitment and for the thorough documentation of recent legal developments, in particular the court decisions and administrative regulations that the year 2003 has produced. Our particular thanks go to the research assistants *Jana Wulff* and *Malte Schwab* for their compilation of the bibliography and the index in this Yearbook.

The publishers also thank the Deutsche Bank Foundation Fund for their financial support, and the Carl Heymanns Verlag for its close collaboration.

Inhalt

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

Zivilrecht

Stiftung und Unternehmen	1
PETER RAWERT, Hamburg	
Aufsicht und Kontrolle bei komplexen Strukturen	17
ULRICH SEGNA, Frankfurt	

Steuerrecht

Interorganisationelle Strukturen und Umsatzsteuerrecht.....	43
MARKUS ACHATZ / HELMUT MORITZ, Linz	
Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor ..	59
HORST EVERSBERG, Düsseldorf	
Interorganisationelle Strukturen und Gemeinnützigkeitsrecht	85
RAINER HÜTTEMANN, Osnabrück	

Rechtsvergleichung

Anforderungen an die Rechenschaftspflicht von gemeinnützigen Organisationen – Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen	113
CLAUS KOSS, Regensburg	
Die rechtspolitische Orientierungsfunktion der Rechtsvergleichung für das Umwandlungsrecht im Non-Profit-Sektor	129
W. RAINER WALZ, Hamburg	

Sozialwissenschaften und Rechtswissenschaft

Franchising: ein Modell für den Nonprofit-Sektor?	151
AXEL SCHUHEN, Freiburg	
Franchising: ein Modell für den Non-Profit-Sektor? – Leitsätze für die Diskussion	167
KARSTEN SCHMIDT, Hamburg	

Inhalt

Der Dritte Sektor im wohlfahrtsstaatlichen Arrangement der post-sozialistischen Visegrád-Staaten	175
MATTHIAS FREISE / ANNETTE ZIMMER, Münster	

Fallstudie

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl, Umwandlung und Kooperation anhand einer Fallstudie.....	195
ARNDT RAUPACH, München	

Dokumentation

Aus Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2003	235
FLORIAN ASCHE, Hamburg	
Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003	255
JANA WULFF, Hamburg	
Autorenverzeichnis	287
Sachregister	289

Stiftung und Unternehmen

PETER RAWERT

I. Ausgangslage	1	2. Indizien	10
II. Die rechtliche Diskussion.	3	3. Widerlegung	11
III. Die Situation nach der Reform.	5	4. Probe auf das Exempel	13
IV. Das Verbot der Selbstzweckstiftung.	6	VI. Fazit.	14
V. Die verdeckte Selbstzweckstiftung.	9	VII. Zusammenfassung	15
1. Idealistisch überhöhter Führungsauftrag.	9	VIII. Summary	16

I. Ausgangslage

Erfolgreiche Unternehmer sind geborene Stifter.¹ Mit ihren Talenten, ihrem Wissen und insbesondere ihrem Vermögen können sie mehr als jede andere gesellschaftliche Gruppe zur Entwicklung der Stiftungslandschaft beitragen – Persönlichkeiten wie Toepfer, Körber, Bucerus und viele andere haben dies eindrucksvoll unter Beweis gestellt.²

Wo einer Stiftung unternehmerisches Vermögen gewidmet wird, kommt es allerdings zu einem Spannungsfeld.³ Auf dessen einer Seite steht das Unternehmen, das in eine Marktwirtschaft eingebunden ist, folglich in aller Regel die Erfüllung von Bedürfnissen einer begrenzten Zahl von Marktteilnehmern anstrebt und sich in seinen Strukturen, Strategien und Entscheidungsprozessen in erster Linie an ökonomisch definierten Zielen orientieren muss. Auf der anderen Seite steht die Stiftung, die gewöhnlich Leistungen ohne Gegenleistung erbringt, sich damit innerhalb des Systems der vornehmlich an Gemeinwohlinteressen orientierten Transferwirtschaft bewegt und mithin idealtypisch nicht primär auf Vermögensmehrung im Gesellschafter- oder Eigeninteresse, sondern auf Optimierung ihrer Zweckerfüllung angelegt ist.

1 Der Verfasser kann sich nicht dazu durchringen, dem Orwell'schen *Neusprech* in der modernen Form des beidgeschlechtlichen *Korrekt sprechs* zu folgen und ständig von Unternehmerinnen und Unternehmern bzw. Stifterinnen und Stiftern zu reden oder UnternehmerInnen bzw. StifterInnen zu schreiben. Den ungeschlechtlichen und obendrein unentwegt „Unternehmenden« oder gar »Stiftenden« ist er noch nie begegnet. Er verspricht allerdings, die Stiftung auch künftig *die* Stiftung zu nennen, zumindest solange ihr guter Leumund die Verwendung der weiblichen Form rechtfertigt.

2 Vgl. *Fest* (Hrsg.), *Die großen Stifter, Lebensbilder – Zeitbilder*, 1997; *Dahrendorf*, *Liberal und unabhängig – Gerd Bucerus und seine Zeit*, 2000; *Kreis/Krumeich/Menudier/Mommsen/Sywottek*, *Alfred Toepfer, Stifter und Kaufmann*, 2000.

3 Aufschlussreich dazu z.B. *Löwer*, *Stiftungen und Unternehmen im Spannungsverhältnis*, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), *Handbuch Stiftungen*, 1998, S. 401 ff.

Gehen Stiftungen und Unternehmen eine Symbiose ein, können sie sich gegenseitig sowohl ergänzen als auch behindern. Ein erfolgreiches Unternehmen vermag einer Stiftung als prestigereiches Markenzeichen und sprudelnde Dotationsquelle zu dienen. Es kann Renommee und Renditen abwerfen, die sich mit anderen Formen der Vermögensanlage nicht erzielen lassen. Die Verbindung von Stiftung und Unternehmen kann nach dem Tod des stiftenden Unternehmers für Kontinuität und Sicherheit sorgen. Erbstreitigkeiten können vermieden und Vermögensabflüsse verhindert werden. Das Management eines stiftungsverbundenen Unternehmens kann durch seine Unabhängigkeit von kurzfristig orientierten Eigentümerinteressen bessere Möglichkeiten zur strategischen Ausrichtung der Geschäftstätigkeit haben. Denkbar ist jedoch auch das umgekehrte Szenario. Ein stiftungsgetragenes Unternehmen kann stärker als andere Marktteilnehmer auf die Thesaurierung von Gewinnen statt auf deren Ausschüttung bedacht sein, weil es anders als Gesellschaften mit personalen Anteilseignern keine Quelle hat, aus der es sich zusätzliches Eigenkapital erschließen kann. Eine vom Stifter im Kontinuitätsinteresse verfügte unauflösliche Bindung zwischen Unternehmen und Stiftung kann dem Unternehmen die Anpassung an sich wandelnde Märkte erschweren, zu einer wirtschaftlich nachteiligen Bindung von Ressourcen führen und damit sowohl Unternehmen als auch Stiftung in Mitleidenschaft ziehen. Haben schließlich die Organe einer Trägerstiftung – wie vor allem bei gemeinnützigen Stiftungen meist schon aus steuerlichen Gründen erforderlich – keinen oder nur geringen Einfluss auf die strategische Ausrichtung des stiftungsverbundenen Unternehmens, können nicht kontrollierbare Fehlentwicklungen die Substanz des Unternehmens gefährden – und damit zugleich das Vermögen und die Existenz der Stiftung.

Es wundert nicht, dass die Frage der Eignung einer Stiftung als Trägerin eines Unternehmens – sei es direkt oder über Beteiligungen – seit je umstritten ist. Empirische Untersuchungen weisen keine eindeutigen, d.h. einer Verallgemeinerung zugänglichen Ergebnisse aus.⁴ Offenbar sind die tatsächlichen Erscheinungsformen der Verbindung von Stiftung und Unternehmen zu vielfältig, als dass man aus ihnen belastbare generelle Schlüsse ziehen könnte. Belegbar ist lediglich, dass stiftungsgetragene Unternehmen eine signifikant niedrigere Ausschüttungsquote als börsennotierte Kapitalgesellschaften haben⁵ – ein Faktum, das die Existenz eines wirtschaftlichen Interessenkonflikts zumindest *prima facie* bestätigt.

4 Siehe *Herrmann*, Unternehmenskontrolle durch Stiftungen – Untersuchung der Performancewirkungen, 1996; *ders.*, Funktioniert die Unternehmenskontrolle durch Stiftungen? – Eine empirische Untersuchung der Performance stiftungsgetragener Unternehmen, ZfbF 49 (1997), 499 ff.; vgl. auch *Verstl*, Das Rechtsinstitut »Stiftung« – Allheilmittel für die Unternehmensnachfolgeregelung?, DStR 1997, 674 ff.

5 *Herrmann* (Fn. 4), 515 ff.

II. Die rechtliche Diskussion

Das Spannungsfeld zwischen Unternehmen und Stiftung ist allerdings nicht nur ökonomischer Natur. Es hat auch eine eminent juristische Komponente. Die unmittelbar unter ihrer Rechtsform oder über Beteiligungsgesellschaften am Markt operierende Stiftung zeichnet sich im Vergleich zu GmbHs und Aktiengesellschaften durch eine erstaunliche Regelungslosigkeit aus. Der im Kapitalgesellschaftsrecht durch die Vorschriften über die Kapitalausstattung und -erhaltung, die Prinzipien der Haftung im Gründungsstadium, das Organvertretungsrecht, die Publizitätsvorschriften, die insolvenzrechtlichen Organpflichten und das Unternehmensmitbestimmungsrecht institutionalisierte Schutz von Gläubigern, Arbeitnehmern und Rechtsverkehr bleibt bei der wirtschaftlich tätigen Stiftung erheblich hinter dem bei GmbHs und Aktiengesellschaften zurück.⁶ Zum Teil scheint dieser Befund geradezu als eine Aufforderung zur Wahl der Stiftung als Rechtsform in Unternehmenszusammenhängen verstanden zu werden.⁷ Dem beim unbefangenen Beobachter vorhandenen und auch aus Stiftungskreisen selbst immer wieder betonten Charakter der Stiftung als dem »Prototypen der Non-Profit-Organisation« entspricht ein solcher Instrumentalismus freilich nicht. Hinzu kommt, dass die Stiftung aufgrund ihrer von personalen Eigentümerinteressen gelösten Struktur als reines Zweckvermögen mit der Anerkennung ihrer Rechtsfähigkeit in eine unumkehrbare und lediglich zweckorientierte Autonomie entlassen wird⁸, eine Autonomie, der durch gegenläufige Unternehmensinteressen latente Gefahren drohen – auch wenn sie sich nicht in jedem Falle materialisieren müssen.

Die herrschende Meinung hat in der Vergangenheit keine nennenswerten Schlüsse aus diesem Befund gezogen.⁹ Zwar hat sie sich überwiegend dafür ausgesprochen, die reine Unternehmensperpetuierung nicht als zulässigen Stiftungszweck anzuerkennen. Auch die Verwendung einer Stiftung als bloße Haftungsträgerin im Rahmen einer Personenhandelsgesellschaft (Stiftung & Co.) wurde zu-

6 Eingehend dazu *Rawert*, Die Genehmigungsfähigkeit der unternehmensverbundenen Stiftung, 1990, S. 81 ff., 88 ff.; *Rawert*, in: Staudinger, BGB, 13. Bearb. 1995, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 90.

7 Statt vieler *Hennerkes/Schiffer*, Stiftungsrecht, 3. Aufl. 2001, S. 200 ff.; *Wachter*, Stiftungen – Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, 2001, S. 128 ff., für die Stiftung & Co. KG. Kritik an dieser Form der Instrumentalisierung von Stiftungen mit zahlreichen weiteren Nachweisen bei *Rawert*, Der Einsatz der Stiftung zu stiftungsfremden Zwecken, ZEV 1999, 294 ff.

8 *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Hrsg.), Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 4 Rn. 106, auf der Basis eines stark grundrechtlich beeinflussten Stiftungsverständnisses; *Rawert*, in: Staudinger (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 4, stärker vom Stiftungsbegriff her argumentierend. Vgl. auch Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19. 10. 2001, Abschn. G. V.

9 Statt vieler *Pöllath*, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 8), § 13; *Hof*, Stiftungen im deutschen Recht, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 301, 334 f. Vgl. auch die Feststellungen der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht (Fn. 8), H. III.

mindest teilweise als unzulässig betrachtet.¹⁰ Das Recht einzelner Bundesländer wie z.B. Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Nordrhein-Westfalen enthielt zudem Tatbestände, die der Genehmigungsfähigkeit von Stiftungen mit Unternehmensvermögen im gewissen Rahmen Grenzen zog¹¹ – wenn auch auf verfassungsrechtlich tönernen Füßen.¹² Im Übrigen dagegen sollte umfassende Gestaltungsfreiheit gelten – allenfalls eingeschränkt durch konkret nachweisbare Missbrauchstatbestände und die Kautelen des auf einer anderen Regelungsebene angesiedelten und durch fiskalische Interessen dominierten Gemeinnützigkeitsrechts.

Eine Gegenansicht¹³ hat die Grenzen enger gezogen. Ausgehend von der These der Vergleichbarkeit einer wirtschaftlichen Betätigung von Vereinen und Stiftungen hat sie sich dafür ausgesprochen, in entsprechender Anwendung des § 22 BGB zwischen ohne weiteres genehmigungsfähigen Idealstiftungen und regelmäßig nicht genehmigungsfähigen wirtschaftlichen Stiftungen zu unterscheiden. Damit war kein »Verbot unternehmensverbundener Stiftungen« beabsichtigt.¹⁴ In entsprechender Anwendung des zu § 22 BGB entwickelten Nebentätigkeitsprivileges sollte lediglich sichergestellt werden, dass die Führung eines stiftungsverbundenen Unternehmens der nicht-wirtschaftlichen Haupttätigkeit der Stiftung funktional untergeordnet bleibt. Nur bei Stiftungen, bei denen dauerhaft der Vorrang ihrer nicht-wirtschaftlichen Haupttätigkeit gesichert ist, hielt man einen Verzicht auf die Einhaltung von im Übrigen zwingenden Bestimmungen des Unternehmensrechts im Interesse der Gemeinwohlförderung für legitim.

In die Debatte um eine Reform des deutschen Stiftungsrechts hat die Analogie these in dem von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vorgelegten *Entwurf eines Gesetzes zur Förderung des Stiftungswesens* vom 1. 12. 1997¹⁵ Niederschlag gefunden. Auch der von der *F.D.P.*-Fraktion am 29. 1. 1999 vorgelegte

10 Nachweise unter Hervorhebung der unterschiedlichen Nuancen bei Rawert, in: Staudinger (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 88, 92.

11 Vgl. § 6 Abs. 3 lit. b BrbgStiftG; § 7 Abs. 3 lit. a MecklVorStiftG; § 4 Abs. 2 b NRWStiftG.

12 Das lag in der Vergangenheit weniger an ihrem angeblichen Verstoß gegen eine grundrechtlich verbürgte Stifterfreiheit – so aber z.B. Hof (Fn. 9), S. 335 – als vielmehr an der mangelnden Gesetzgebungskompetenz der Länder; dazu Reuter, in: MünchKommBGB, 4. Aufl. 2001, Vor § 80 Rn. 10 f.; Rawert (Fn. 6), S. 78 Anm. 2 m.w.N. Zur Rechtslage nach der Modernisierung des Stiftungsrechts jetzt Schwarz, Zur Zulässigkeit landesrechtlicher Vorschriften über die Familien- und Unternehmensstiftung, ZEV 2003, 306 ff.

13 So vor allem Reuter, in: MünchKommBGB (Fn. 12), Vor § 80 Rn. 49 ff.; Rawert, in: Staudinger (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 83 ff., 94 ff.

14 So aber z.B. Schwarz (Fn. 12), 310, der behauptet, der Gesetzgebungsentwurf der Bündnisgrünen vom 1. 12. 1997 (Fn. 15), der die Analogie zu § 22 BGB aufgegriffen hatte, habe die »Unternehmensstiftung generell« verbieten wollen.

15 BT-Drucks. 13/9320; dazu Crezelius/Rawert, Stiftungsrecht – quo vadis?, ZIP 1999, 337 ff.

Stiftung und Unternehmen

Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts¹⁶ nahm sie in Ansätzen auf. In der weiteren Diskussion haben sich diese Vorschläge indes nicht durchgesetzt. Von der zur Vorbereitung des Gesetzgebungsverfahrens eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht wurde ihre Übernahme verworfen.¹⁷ Auch im Rahmen der Anhörungen der beteiligten Fachausschüsse fand das Plädoyer für Sondervorschriften zur Regelung des Verhältnisses von Stiftung und Unternehmen – ob in Anlehnung an das Vereinsrecht oder anderweitig – im Ergebnis keine Zustimmung.¹⁸ Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15. 7. 2002¹⁹ enthält daher keine Regelungen zur unternehmensverbundenen Stiftung. In der Gesetzesbegründung²⁰ fällt das Stichwort nicht.

III. Die Situation nach der Reform

Nach der Modernisierung des Stiftungsrechts lässt sich die Forderung nach einer analogen Anwendung des § 22 BGB auf die unternehmensverbundene Stiftung nicht mehr aufrechterhalten.²¹ Zwar bleibt es dabei, dass wirtschaftliche Tätigkeit von Stiftungen – gleichviel, ob unter eigener Rechtsform oder vermittelt durch Beteiligungsunternehmen – mit der von Vereinen vergleichbar ist. Niemand vermag unter teleologischen Gesichtspunkten schlüssig zu begründen, weshalb der Verein & Co. unzulässig, die Stiftung & Co. hingegen zulässig sein soll. Mehr noch: Die Ungleichbehandlung von Vereinen und Stiftungen – beides Organisationen, die entweder mitgliederlos sind oder ihren Mitgliedern keine Vermögensrechte vermitteln – steht in offenem Widerspruch zu den Wertungen des Umwandlungsrechts.²² Dort hat der Gesetzgeber noch 1994 darauf hingewiesen, dass die Rechtsform der Stiftung vom historischen Gesetzgeber nicht als Unternehmensträger konzipiert worden sei und wegen ihres mangelnden personalen Subs-

16 BT-Drucks. 14/336. Der F.D.P.-Entwurf sah vor, Stiftungen die Rechtsfähigkeit zu verweigern, deren Tätigkeit sich im Betrieb eines Handelsgeschäftes erschöpfen sollte oder die als persönlich haftende Gesellschafterin einer Personenhandels-gesellschaft vorgesehen waren; näher dazu *Crezelius/Rawert* (Fn. 15), 342 f., 344. Der Entwurf wurde allerdings später durch eine Vorlage ohne entsprechende Einschränkung »ergänzt« – vgl. BT-Drucks. 14/3043 vom 22. 3. 2000.

17 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht (Fn. 8), Abschn. H. III.

18 Kurzgefasste Darstellung des Gesetzgebungsverfahrens bei *Nissel*, Das neue Stiftungsrecht, 2002, S. 17 ff.

19 BGBl. I, S. 2634.

20 BT-Drucks. 14/8277 vom 20. 2. 2002 (Fraktionsentwurf SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN); BT-Drucks. 14/8765 vom 11. 4. 2002 (Regierungsentwurf).

21 A.A. *Reuter*, in: MünchKommBGB (Fn. 12), Ergänzungsband (Band 1 a), 2003, §§ 80, 81 Rn. 19 f. Ich selbst gebe meine frühere Ansicht (s.o. Fn. 13) auf. Allerdings halte ich den Verzicht des Gesetzgebers auf ausdrückliche Regelungen für die Verbindung von Unternehmen mit Stiftungen – wenn auch nicht notwendig in Form einer Analogie zu § 22 BGB – nach wie vor für eine Fehlentscheidung.

22 Vgl. §§ 161 ff. UmwG.

trats keine Kontrolle der Unternehmensleitung durch Mitglieder oder vergleichbar interessierte Personen ermögliche. In ausdrücklicher Parallele zum wirtschaftlichen Verein hat er ihre fehlende Einbindung in das System handels- und gesellschaftsrechtlicher Normativbestimmungen zum Anlass genommen, sie expressis verbis zum unerwünschten Unternehmensträger zu erklären.²³ Gleichwohl legt die Einführung eines tatbestandlich gebundenen Anspruchs auf Errichtung (Anerkennung) einer Stiftung in Verbindung mit dem offenbar bewussten Verzicht auf Sonderregelungen für unternehmensverbundene Stiftungen den Schluss nahe, dass es seit Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts an der für eine analoge Anwendung des § 22 BGB auf die Stiftung erforderlichen Regelungslücke fehlt.²⁴

Aus dieser Feststellung kann man allerdings weder auf eine uneingeschränkte Anerkennungsfähigkeit unternehmensverbundener Stiftungen noch gar auf ein Ende der Diskussion schließen.²⁵ Vor allem *Hüttemann*²⁶ hat zu Recht darauf hingewiesen, das »Schweigen« des Gesetzgebers zur unternehmensverbundenen Stiftung bedeute de lege lata lediglich, dass sich die Anerkennungsfähigkeit solcher Stiftungen nunmehr ausschließlich am Stiftungsbegriff und dem Gemeinwohlvorbehalt des § 80 Abs. 2 BGB zu orientieren hat. Aufgrund des offensichtlichen Spannungsfeldes zwischen Stiftung und Unternehmen bleibt es daher weiterhin Aufgabe von Wissenschaft und Praxis, die lex lata auf Grenzen für wirtschaftliche Betätigung von Stiftungen hin zu untersuchen. *Hüttemann* ist beizupflichten, wenn er feststellt: »Der Streit um die Zulässigkeit von unternehmensverbundenen Stiftungen wird (und muss) also weitergehen.«²⁷

IV. Das Verbot der Selbstzweckstiftung

Mit der Modernisierung des Stiftungsrechts rückt für die Beurteilung des Streits das Verbot der Selbstzweckstiftung in das Zentrum der Überlegungen. Dieses galt zwar schon in der Vergangenheit. Es gehört freilich zu den Versäumnissen der bisherigen und zu sehr auf die Parallelität zum wirtschaftlichen Verein fixierten Diskussion, dies nicht klar genug herausgestellt zu haben.

23 Einzelheiten bei *Rawert*, in: Lutter, UmwG, 2. Aufl. 2000, § 161 Rn. 8 ff. m.w.N.

24 *Schwarz*, Zur Neuregelung des Stiftungsprivatrechts (Teil II), DStR 2002, 1767, 1768; *Heinrichs*, in: Palandt, BGB, 63. Aufl. 2004, § 80 Rn. 9.

25 So aber z.B. *Schiffer*, Fortsetzung der Diskussion zur unternehmensverbundenen Stiftung trotz des neuen Stiftungsrechts? – Ein Ruf aus der Praxis, ZSt 2003, 252 ff.

26 *Hüttemann*, Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, ZHR 167 (2003), 35, 60.

27 *Hüttemann* (Fn. 26), 60.

Stiftung und Unternehmen

Das Verbot der Selbstzweckstiftung gehört zum festen Kernbestand der juristischen Lehre.²⁸ Eine Stiftung, die lediglich ihr eigenes Vermögen verwaltet und bewirtschaftet, ist mit dem Stiftungsbegriff nicht vereinbar. Im Schrifttum hat man sie bildhaft als ein *perpetuum mobile* bezeichnet²⁹, d.h. als ein Gebilde ohne Nutzen und Funktion, dem die Rechtsordnung die Anerkennung verweigern muss. Das hat auch die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht ausdrücklich anerkannt.³⁰ Die von ihr entwickelten Vorschläge haben im Übrigen dazu geführt, dass das vom BGB schon immer vorausgesetzte Unter- und Überordnungsverhältnis zwischen Stiftungsvermögen und Stiftungszweck im Gesetz jetzt klaren Ausdruck gefunden hat. § 81 Abs. 1 Satz 2 BGB n.F. schreibt explizit vor, dass das Stiftungsgeschäft die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten muss, ein »Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen«. Auch in § 80 Abs. 2 BGB n.F. hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass er dem Vermögen in Relation zum Zweck der Stiftung eine dienende Funktion zuweist. Ausdrücklich heißt es dort, dass eine Stiftung lediglich dann als rechtsfähig anzuerkennen ist, wenn die »dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint ...«. Was dies für die im Anerkennungsverfahren behördlich zu prüfende Binnenorganisation einer rechtsfähigen Stiftung im Einzelnen bedeutet, ist bisher nicht abschließend geklärt.³¹ Unstreitig ist aber, dass es jedenfalls eine im Verhältnis zum verfolgten Zweck angemessene Vermögensausstattung einer Stiftung verlangt³², ein *Petitum*, das bei Zulässigkeit von Selbstzweckstiftungen überflüssig wäre.³³

28 Reuter, in: MünchKommBGB (Fn. 12), Vor § 80 Rn. 8, 51; Neuhoff, in: Soergel, BGB, 13. Aufl. 2000, Vor § 80 Rn. 8; Schwarz, in: Bamberger/Roth, BGB, 2003, Vor § 80 Rn. 5; Rawert, in: Staudinger (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 9, 88; Karsten Schmidt, Wohin steuert die Stiftungspraxis?, DB 1987, 261; Stengel, Stiftung und Personengesellschaft, 1993, S. 40 f.; Schwintek, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 49 ff.; Hüttemann (Fn. 26), 60 f.; im Ansatz ebenso Hof, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 8), § 8 Rn. 55 – anders allerdings für die Unternehmensselbstzweckstiftung. Zu Hofs Standpunkt siehe auch unten Fn. 49.

29 Riemer, Rechtsprobleme der Unternehmensstiftung, ZBernJV 116 (1980), 489, 505; ders., Stiftungen im schweizerischen Recht, in: Hopt/Reuter (Fn. 9), S. 511, 517.

30 Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht (Fn. 8), Abschn. G. I. »... aufgrund des Wesens der Stiftung ... ausgeschlossen ...«; zur Unzulässigkeit der Unternehmensselbstzweckstiftung ebenda H. III. 1.

31 Eingehend dazu Hüttemann (Fn. 26), 54 ff., der dem doppelten Tatbestandsmerkmal »dauerhaft und nachhaltig« keine über die Rechtslage vor Inkrafttreten des Gesetzes vom 15.7.2002 (Fn. 19) hinausgehende Bedeutung zumisst und es lediglich auf die Angemessenheit der Vermögensausstattung der zu errichtenden Stiftung in Relation zum Stiftungszweck bezieht; a.A. dagegen Burgard, Das neue Stiftungsprivatrecht, NZG 2002, 697, 699, der aus der modernisierten Fassung des BGB auch weitere Schlüsse – z.B. für die Organstruktur einer Stiftung – ziehen will.

32 So auch eindeutig die Gesetzesbegründung zu § 80 Abs. 2 BGB n.F. (Fn. 20).

33 Wenn der Zweck einer Stiftung lediglich in der Verwaltung eigenen Vermögens bestehen könnte, würde zur »dauernden und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks« auch ein einziger Euro ausreichen.

Vereinzel wird allerdings vertreten, dass Verbot der Selbstzweckstiftung gelte nicht für den Sonderfall der Unternehmensselbstzweckstiftung³⁴, einer Stiftung also, deren Zweck die Bestandserhaltung (Perpetuierung) eines von ihr unmittelbar oder in Beteiligungsträgerschaft geführten Unternehmens besteht. Die Erhaltung und Sicherung eines Wirtschaftsunternehmens soll schon durch die damit quasi automatisch einhergehende Sicherung oder sogar Schaffung von Arbeitsplätzen über die bloße Vermögensverwaltung und Bewirtschaftung hinausgehen und mithin »gemeinwohlfördernde Züge« tragen.³⁵ Bereits an anderer Stelle ist jedoch dargelegt worden, dass die von Unternehmensselbstzweckstiftungen erbrachten Leistungen die Sphäre der Stiftungen nicht verlassen.³⁶ Die »Wohltaten« solcher Stiftungen sind lediglich Nebeneffekte bzw. Reflexe einer mit Gewinnerzielungsabsicht zu Reinvestitionszwecken verfolgten wirtschaftlichen Tätigkeit. Sie sind im Grundsatz mit jeder Form von unternehmerischer Aktivität verbunden. Tatsächlich würde auch die nicht unternehmensverbundene Selbstzweckstiftung die Arbeitsplätze von sie verwaltenden Stiftungsmitarbeitern und den Angestellten der depotführenden Banken erhalten. Das populäre Argument der Arbeitsplatzzerhaltung – der Förderung eines prima facie guten Zwecks – entpuppt sich damit zwar vordergründig als attraktiv, dogmatisch indes als nicht haltbar. Darüber hinaus geht es an der Stiftungswirklichkeit vorbei: Die Praxis kennt nämlich keine Stiftungen, deren offen dargelegter Zweck *ausschließlich* die Erhaltung eines Wirtschaftsunternehmens ist. Nicht einmal die insoweit gerne als Beispiel angeführte *Carl-Zeiss-Stiftung* ist auf diesen Zweck beschränkt.³⁷ Tatsächlich machen Stifter das Motiv der Erhaltung ihres Unternehmens schon deshalb nicht zum Zweck ihrer Stiftung, weil auch für unternehmensverbundene Stiftungen in aller Regel steuerliche Gemeinnützigkeit angestrebt wird. Der Betrieb eines Unternehmens ist jedoch in einer Wettbewerbswirtschaft für gewöhnlich kein steuerbegünstigter Zweck. Das haben der Gesetzgeber³⁸ und die Rechtsprechung³⁹ wie-

34 So z.B. von *Burgard* (Fn. 31), 700.

35 Tendenziell in diese Richtung argumentierend *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 8), § 8 Rn. 55. Zu *Hofs* Standpunkt siehe auch unten Fn. 49.

36 *Rawert*, Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale – Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation – in: Hopt/Reuter (Fn. 9), 109, 117 f.; ebenso *Hüttemann* (Fn. 26), 61; vgl. auch *Reuter*, Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, Non Profit Law Yearbook 2001, 27, 53.

37 Die Stiftung verfolgt ausweislich ihres unlängst neu gefassten Statuts die »Pfleger der feintechnischen Industrie durch Fortführung der beiden Stiftungsunternehmen Carl Zeiss und Schott Glas, sowie die Förderung allgemeiner wirtschaftlicher, wissenschaftlicher und gemeinnütziger Interessen und Einrichtungen«. Sie ist nicht steuerbegünstigt i.S.d. §§ 51 ff. AO.

38 Vgl. §§ 64 ff. AO.

39 Vgl. nur BFH vom 21. 8. 1985, BStBl. II 1986, 92; weitere Nachweise der Rechtsprechung unter detaillierter – auch historischer – Analyse bei *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 113 ff.; siehe auch *Buchma*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, S. 204 ff.

derholt bestätigt, und zwar – nebenbei bemerkt – aus ordnungspolitisch und ökonomisch guten Gründen.

V. Die verdeckte Selbstzweckstiftung

1. *Idealistisch überhöhter Führungsauftrag*

Die Erkenntnis, dass die reine Unternehmensselbstzweckstiftung kein praxisrelevantes Phänomen darstellt, führt zum Kern des auf dem Boden der *lex lata* zu bewältigenden Problems: der verdeckten Selbstzweckstiftung. Allein dadurch nämlich, dass eine unternehmensverbundene Stiftung Mittel, die für die vom Stifter in Wahrheit beabsichtigte Unternehmenserhaltung nicht benötigt werden, einem außerhalb der Stiftung liegenden, nicht wirtschaftlichen Zweck zuführt – *Reuter*⁴⁰ und *Hüttemann*⁴¹ sprechen insoweit von »idealistischer Überhöhung« des unternehmerischen Führungsauftrags – kann das Verbot der Selbstzweckstiftung nicht unterlaufen werden. Ein Beispiel verdeutlicht, was gemeint ist:

Der Stifter betreibt eine Schraubenfabrik. Er bringt sie – gleichviel ob direkt oder über eine Beteiligungsgesellschaft – in eine Stiftung ein. Die Stiftung verfolgt einen gemeinnützigen Zweck, z.B. die Förderung der Musikerziehung begabter, aber mittelloser Jugendlicher. Nach der Verfassung der Stiftung müssen ihre Organe das Stiftungsvermögen erhalten. Der Austausch gegen eine andere Vermögensanlage ist nach dem Willen des Stifters unzulässig.

Der Stifter verfolgt das unausgesprochene Gestaltungsziel, die Schraubenfabrik um jeden Preis zu erhalten. Im Falle einer Existenzbedrohung des Unternehmens kann es jederzeit zum faktischen Hauptzweck avancieren.⁴² Der ideelle Zweck der Musikerziehung verdeckt dies zwar. Aufgrund des Verbotes von Vermögensumschichtungen konkurriert das Unternehmen mit der Stiftung jedoch latent um die erwirtschafteten Mittel, die nach der Stiftungsverfassung eigentlich »zur Erfüllung des Stiftungszwecks« (§ 80 Abs. 2 BGB n.F.) eingesetzt werden müssen. Erst bei dauerhaft feststehender Ertraglosigkeit – z.B. bei drohender oder bestehender Insolvenz des Unternehmens – sind behördliche Maßnahmen zur Auflösung des Bandes zwischen Stiftung und Unternehmen wegen Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks zulässig. Steht allerdings einer solchen Auflösung – beispielsweise durch rechtzeitigen Verkauf der Schraubenfabrik an einen erwerbswilligen Investor – der Wille des Stifters entgegen, bleibt als *ultima ratio* nur die Aufhebung der Stiftung⁴³, obwohl der Zweck der Musikerziehung mit einer anderen Form der Vermögensanlage durchführbar gewesen wäre bzw. bliebe. Unter dem

40 *Reuter*, in: MünchKommBGB (Fn. 12), Vor § 80 Rn. 51.

41 *Hüttemann* (Fn. 26), 61.

42 Insoweit völlig zutreffend *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 8), § 8 Rn. 32 a.E.

43 Dazu näher *Rawert*, in: Staudinger (Fn. 6), § 87 Rn. 13.

Gesichtspunkt der verbotenen Selbstzweckverfolgung lässt sich dem nicht entgegenhalten, dass die Stiftung doch in ertragreichen Zeiten (auch) Vermögen für ideelle Zwecke zur Verfügung gestellt habe. Die Verfolgung dieser Zwecke stand nämlich latent unter dem Vorbehalt des Vorranges der Unternehmenserhaltung um ihrer selbst willen.

Für die Praxis ist allerdings zuzugeben, dass die Erforschung der Stiftermotive zur Feststellung eines Umgehungstatbestandes die Anerkennungsbehörden überfordert. Das gilt vor allem deshalb, weil nicht jede Berücksichtigung wirtschaftlicher Interessen bei der Errichtung und späteren Führung unternehmensverbundener Stiftungen notwendig unzulässig sein muss. Es kann daher lediglich darum gehen, Indizien zu entwickeln, die anknüpfend an dem eingangs beschriebenen Spannungsverhältnis zwischen Stiftung und Unternehmen typische Gefährdungslagen anzeigen, die im Einzelfall jedoch durch sachliche Gründe – darunter durchaus auch unternehmensbezogene – widerlegt werden können.

2. Indizien

Ausgehend von der durch die ganz herrschende Meinung bejahten Prämisse, dass das Vermögen einer Stiftung der Erfüllung eines außerhalb ihrer selbst liegenden Zwecks zu dienen hat⁴⁴, sprechen zumindest zwei widerlegliche Indizien für das Vorliegen einer verdeckten Selbstzweckstiftung:

Erstes Indiz ist die Bindung einer Stiftung mit *nicht unternehmensbezogenem* Zweck an ein *bestimmtes* Unternehmen. Sie kann – wie im Beispielfall (V. 1.) – rechtlich statuiert sein, z.B. durch Veräußerungsverbote in der Stiftungssatzung. Sie kann aber auch lediglich faktisch bestehen, wie vor allem bei sog. Doppelstiftungen⁴⁵, einer Kombination von steuerbegünstigten mit nicht steuerbegünstigten Stiftungen. Bei diesem Modell überträgt der Stifter nur so viele Anteile seines Unternehmensträgers auf die nicht steuerbegünstigte Stiftung, wie es deren Zweck – meist die Unterhaltung der Stifterfamilie – erforderlich erscheinen lässt. Den Löwenanteil der Beteiligung erhält dagegen eine gemeinnützige Stiftung. Allerdings wird das Stimmrecht dieser gemeinnützigen Stiftung ausgeschlossen und die unternehmerische Verantwortung allein in der steuerpflichtigen Stiftung konzentriert. Stimmrechte und Beteiligungsumfang gehen nicht konform. Neben steuerlichen Effekten⁴⁶ wird dadurch erreicht, dass die gemeinnützige Stiftung auf ihre

44 Siehe o. Fn. 28.

45 Eingehend dazu Rawert (Fn. 7), 294 ff. m. umf. Nachweisen; siehe aber auch Schwintek (Fn. 28), S. 93 ff.; Pöllath, in: Seifart/v. Campenhausen (Fn. 8), § 13 Rn. 201 ff.; Wachter (Fn. 7), S. 171.

46 Im Kern geht es um den Wunsch nach Reduzierung von Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Vermeidung der ertragsteuerlich negativen Realisierung von stillen Reserven bei der Einbringung von Vermögen in die Stiftung(en); vgl. Rawert (Fn. 7), 295, m.w.N. aus der kautelarjuristischen Literatur.

Stiftung und Unternehmen

Beteiligung an einem bestimmten Unternehmen bzw. Unternehmensträger festgelegt ist, weil die (überwiegend) stimmrechtslosen Anteile selbst bei Verzicht auf ein statutarisch verfügbares Dispositionsverbot in der Stiftungssatzung de facto nicht fungibel sind.⁴⁷

Zweites Indiz ist eine rechtliche oder faktische Identität von Stiftungsorganen und Unternehmensführung. Auch sie macht den Austausch eines Unternehmens gegen eine andere Form der Vermögensanlage unwahrscheinlich, womöglich sogar dann, wenn er im Interesse des fremdnützigen Stiftungszwecks geboten wäre.

3. Widerlegung

Beide Indizien sind allerdings widerleglich. So ist eine rechtlich oder tatsächlich institutionalisierte Bindung einer Stiftung an ein bestimmtes Unternehmen dann zulässig, wenn es sich bei ihm um einen *Stiftungszweckbetrieb*⁴⁸ – nicht im steuer-, sondern zivilrechtlichen Sinne – handelt. Hier hat das von der Stiftung unmittelbar oder über eine Beteiligungsgesellschaft geführte Unternehmen die Aufgabe, in seiner konkreten Funktion der Erfüllung eines nicht bloß auf die eigene Verewigung gerichteten Stiftungszweckes zu dienen. Unternehmens- und Stiftungsinteressen laufen im Ansatz parallel. Das eingangs beschriebene Spannungsfeld besteht nicht. Das Unternehmen steht in einer so engen sachlichen Beziehung zum Stiftungszweck, dass sich dieser ohne das individuelle Unternehmen nicht erreichen lässt. Der Stiftungszweck entscheidet damit auch über die Führung des Unternehmens. Klassisches Beispiel ist das einer Stiftung gewidmete Krankenhaus, das mit eigenen sachlichen Mitteln den Stiftungszweck der Krankenpflege erfüllt.

Tatsächlich legitimiert die Stifterfreiheit⁴⁹ im Falle von Zweckbetrieben aber sogar unternehmensbezogene Zwecke wie z.B. die Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen oder die Gewährung von besonders vorbildlichen Sozialleistungen für Mitarbeiter. Diese Zwecke gehen über den schlichten Unternehmensbetrieb als Selbstzweck hinaus.⁵⁰ Eine derart offene Widmung ihres Vermögens zugunsten

47 Vgl. *Rawert* (Fn. 7), 296.

48 Zum Begriff *Rawert*, in: *Staudinger* (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 86.

49 Über deren in der Literatur ganz überwiegend verteidigte Existenz und Reichweite (dazu *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* [Fn. 8], § 4 Rn. 4 ff.; *Rawert*, in: *Staudinger* [Fn. 6], Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 40 ff. – jeweils m.w.N.) besteht neuerdings jedoch wieder erhebliche Unsicherheit; vgl. *Sachs*, Kein Recht auf Stiftungsgenehmigung, in: *Isensee/Lecheler* (Hrsg.), FS für *Walter Leisner*, 1999, S. 955, 957 ff.; *Reuter* (Fn. 36), 27, 28 ff.; *Walz*, Grundrecht oder Menschenrecht auf Anerkennung der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung?, *ZSt* 2004, 133 ff.

50 Insoweit sieht der Verfasser heute keinen Widerspruch mehr zwischen seiner Auffassung und der von *Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, 1988, S. 224. Auch sofern *Hof*, in: *Seifart/v. Campenhausen* (Fn. 8), § 8 Rn. 56, seine Ausführungen im Sinne einer Widmung des Stiftungsvermögens zu offengelegten (!) unternehmensbezogenen Zwecken verstanden wissen will, kann er diesen Standpunkt nach der Modernisierung des Stiftungsrechts nunmehr teilen.

unternehmensbezogener Stiftungszwecke scheuen jedoch viele Stifter. Grund dafür dürfte sein, dass mit ihr die in aller Regel angestrebte steuerliche Gemeinnützigkeit der Stiftung nicht zu erreichen ist. Zum anderen kann sie wirtschaftlich den Effekt einer gewissen »Sozialisierung« des Unternehmensvermögens im Interesse der Mitarbeiter haben – ein Gedanke, der den meisten Unternehmern fern liegt.

Soll das Unternehmen der Stiftung hingegen nur zur Erzielung der Gewinne dienen, die die Stiftung zur Erfüllung eines vom konkreten Unternehmen unabhängigen Zweckes benötigt, ist eine institutionalisierte Bindung nicht zulässig. Ein Stifter, der nach außen den Eindruck erweckt, sein Unternehmen sei für die Stiftung lediglich eine Dotationsquelle⁵¹, aus der unternehmensfremde Zwecke gespeist werden, hat keinen sachlichen Grund für eine auf Gedeih und Verderb unauflösbare Beziehung zwischen Stiftung und Unternehmen, es sei denn, es ginge ihm in Wahrheit doch primär um Unternehmensperpetuierung und damit im Extremfall um Selbstzweckverfolgung. Divergieren indessen offengelegte und tatsächlich verfolgte Zwecke, ist dies nach § 116 S. 1 BGB unbeachtlich.⁵²

Hat der Stifter Identität von Stiftungsorganen und Unternehmensführung statuiert, kann die Vermutung einer dadurch bezweckten unauflösbaren Symbiose zwischen Stiftung und Unternehmen ebenfalls widerlegt werden. Denkbar sind z.B. Regelungen in der Stiftungssatzung, welche die Organe im Hinblick auf die Vermögensverwaltung und Ertragsverwendung bei einem dauerhaften Konflikt zwischen Unternehmensinteressen und nicht unternehmensbezogenen Stiftungszwecken auf einen Vorrang der Stiftungszwecke verpflichten.⁵³ Der Stifter kann den Organen bei einer durch die wirtschaftliche Situation des Unternehmens erzwungenen langfristig unterdurchschnittlichen Kapitalverzinsung bzw. bei anhaltendem Thesaurierungsbedarf des Unternehmens eine Vermögensumschichtung gestatten oder sogar vorschreiben. Ist die Organidentität hingegen lediglich faktisch, wird das Indiz nicht nur dann widerlegt sein, wenn die Stiftungsverfassung auch für diesen Fall entsprechende Regelungen vorschreibt, sondern bereits dann, wenn der Gleichlauf nur einen begrenzten Zeitraum, wie z.B. den Rest einer laufenden Wahl oder Bestellungsperiode umfasst. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist hier im Zweifel zu vermuten, dass die Identität nicht das Ergebnis eines von Unternehmensinteressen dominierten planvollen Verhaltens ist.

51 Vgl. dazu Rawert, in: Staudinger (Fn. 6), Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 87.

52 Auf einer anderen Ebene angesiedelt ist die hier nicht zu beantwortende Frage, inwieweit es steuerlich zulässig ist, für eine im Interesse funktionierenden Wettbewerbs nicht steuerbegünstigte Tätigkeit – den Betrieb eines Unternehmens – über einen nur vorgeblich gewollten privilegierten Zweck Vergünstigungen in Anspruch zu nehmen.

53 Zur Maßgeblichkeit eines solchermaßen konkretisierten Stifterwillens im Hinblick auf die Vermögenserhaltung und -verwaltung siehe Hüttemann, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, 1998, S. 59 ff.

Stiftung und Unternehmen

4. Probe auf das Exempel

Das Modell, ausgehend vom Verbot der reinen Unternehmensselbstzweckstiftung widerlegliche Indizien für das Vorliegen ebenfalls unzulässiger verdeckter Selbstzweckstiftungen zu entwickeln, erweist sich als praktikabel, stifterfreundlich und rechtsdogmatisch systemkonform.

In praktischer Hinsicht gilt zunächst, dass die Behörden bei Widmung von Unternehmensvermögen – sei es durch unmittelbare Übertragung eines Handelsgeschäfts auf eine Stiftung, sei es durch die Übertragung von Beteiligungen an anderen Unternehmensträgern – das Vorliegen einer institutionalisierten Bindung zwischen Unternehmen und Stiftung im Anerkennungsverfahren leicht prüfen können. Das gilt auch für eine faktische Bindung im Rahmen von Doppelstiftungsmodellen oder bei Organidentität. Liegt eine solche Bindung vor, muss festgestellt werden, ob sie durch einen sachlichen Grund und nicht durch das Motiv der reinen Unternehmensperpetuierung gerechtfertigt ist. Vor allem bei Stiftungszweckbetrieben wird eine solche Rechtfertigung regelmäßig vorliegen.

Kommt es im Laufe des »Lebens« einer unternehmensverbundenen Stiftung rein faktisch zu einer Identität zwischen Stiftungsorganen und Unternehmensleitung, können die zuständigen Behörden mit den Mitteln der Stiftungsaufsicht notfalls auf eine Neubesetzung der Stiftungsorgane drängen bzw. diese herbeiführen.⁵⁴ Voraussetzung dafür ist allerdings der Nachweis, dass die Stiftungsorgane den im Stiftungsgeschäft niedergelegten »offiziellen« Auftrag des Stifters – die Verwirklichung des dem Rechtsverkehr offenbarten, *nicht unternehmensbezogenen* Stiftungszwecks – missachtet haben. Dies kann zum einen durch Verstoß gegen vom Stifter in der Stiftungssatzung selbst verfügte Regelungen über die Vermögensverwaltung und Ertragsverwendung geschehen sein, zum anderen durch anhaltende Subordination der Stiftungszweckverfolgung unter die Interessen des von denselben Organen geführten Unternehmens.⁵⁵

Das Modell ist stifterfreundlich. Es bietet Unternehmern die Möglichkeit, ihr Lebenswerk durch direkte oder indirekte Einbringung in eine Stiftung zu erhalten, und zwar sowohl zugunsten der Förderung von unternehmensbezogenen als auch zu gemeinnützigen Zwecken. Entscheiden sie sich für gemeinnützige Zwecke, müssen sie lediglich in Kauf nehmen, dass die Stiftungsinteressen im Zweifel der Unternehmensinteressen vorgehen. Solange die Symbiose von Stiftung und Unternehmen indes beiderseits vorteilhaft ist, ist Kontinuität gewährleistet.

54 Zu den Mitteln der Aufsichtsbehörden *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht 2001, § 38 Rn. 15 ff.; vgl. auch *Lunk/Rawert*, Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen, Non Profit Law Yearbook 2001, 91, 99 ff.

55 Zu den Pflichten der Stiftungsorgane im Einzelnen *Reuter*, Die Haftung des Stiftungsvorstands gegenüber der Stiftung, Dritten und dem Fiskus, Non Profit Law Yearbook 2002, 157, 159 ff.

Schließlich ist das Modell rechtsdogmatisch systemkonform. Es akzeptiert das Prinzip der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung auch im Falle von unternehmensbezogenen Zwecken, sofern diese sich nicht in reiner Vermögensverwaltung – einem begrifflich unzulässigen Zweck – erschöpfen. Voraussetzung ist lediglich, dass sie vom Stifter offen gelegt werden. Das Modell passt sich ferner nahtlos in die vom BGB nunmehr ausdrücklich hervorgehobene Vorstellung ein, nach der das Stiftungsvermögen eine dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gewährleisten muss (§ 80 Abs. 2 BGB n.F.). Wo von Anfang an absehbar ist, dass eine Verbindung von Unternehmen und Stiftung das Gebot der Zweckerfüllung bei dauerhaft mangelnden Erträgen gefährdet, bedarf es notfalls der Möglichkeit einer Vermögensumschichtung. Schließlich ist das Modell trotz seines Verdiktes gegen sachlich ungerechtfertigte Umschichtungshindernisse mit dem stiftungsrechtlichen Gebot der Vermögenserhaltung zu vereinbaren. Dass dieses nicht die Pflicht zur Erhaltung der Substanz der ursprünglichen Vermögensausstattung meint, kann heute als Gemeingut gelten.⁵⁶ Aber auch wenn man mit einer von *Hüttemann*⁵⁷ begründeten und vordringenden Auffassung die Entscheidung über die Umsetzung des Gebotes der Vermögenserhaltung dem Willen jedes individuellen Stifters und seinen Festsetzungen der Stiftungsverfassung überlässt, findet diese Gestaltungsbefugnis in der reinen Unternehmensselbstzweckstiftung ihre Grenze.⁵⁸

VI. Fazit

Die Modernisierung des Stiftungsrechts hat die Diskussion um die Zulässigkeit der Gestaltungsgrenzen bei der Verbindung von Stiftung und Unternehmen nicht beendet. Die Rückführung des Streits auf das Problem der offenen oder verdeckten Selbstzweckstiftung bietet indes die Basis für einen breiten Konsens. Lediglich diejenigen, die Stiftern auch künftig empfehlen wollen, Unternehmensperpetuierung auf Kosten eines nur vorgeblich gemeinwohlfördernden Stiftungszwecks zu verfolgen, werden das Modell ablehnen. Einem zu Recht auf seinen guten Leumund bedachten deutschen Stiftungswesen werden sie ihren Standpunkt sorgfältig und überzeugend begründen müssen. Solange sie diese Begründung nicht liefern, ist ein Schluss der Debatte nicht in Sicht!

56 Überzeugend *Hüttemann* (Fn. 53), S. 61 f.

57 *Hüttemann* (Fn. 53), S. 59 f.

58 Vgl. *Hüttemann* (Fn. 53), S. 88; vgl. auch *Hüttemann* (Fn. 26), 60 f.

VII. Zusammenfassung

Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15. 7. 2002 richtet sich die Anerkennungsfähigkeit unternehmensverbundener Stiftung *de lege lata* ausschließlich nach dem Stiftungsbegriff und dem Gemeinwohlvorbehalt des § 80 Abs. 2 BGB. Die ehemals von einer Minderansicht vertretene Lehre, nach der im Stiftungsrecht analog den Regelungen des Vereinsrechts (§ 22 BGB) zwischen Idealstiftungen und wirtschaftlichen Stiftungen unterschieden werden muss, ist hinfällig.

Für die Beurteilung der Gestaltungsgrenzen bei der Verbindung zwischen einer Stiftung und einem Unternehmen rückt künftig das dem Stiftungsbegriff immanente Verbot der Selbstzweckstiftung in das Zentrum der Überlegungen. Es gilt auch, wenn das Vermögen einer Stiftung aus einem Unternehmen bzw. Anteilen an einem ausgelagerten Unternehmensträger besteht. Dabei geht es nicht nur um den Fall der offenen Selbstzweckstiftung. Verfolgt der Stifter vielmehr trotz vorgeblich ideeller Stiftungszwecke das unausgesprochene Gestaltungsziel, sein in eine Stiftung direkt oder über Beteiligungen eingebrachtes Unternehmen auch um den Preis der Existenzvernichtung seiner Stiftung zu erhalten, ist seine Stiftung ebenfalls nicht anererkennungsfähig (verdeckte Selbstzweckstiftung).

Zwei Indizien sprechen für das Vorliegen einer verdeckten Selbstzweckstiftung. Erstes Indiz ist die unauflösliche Bindung einer Stiftung mit nicht unternehmensbezogenen Zwecken an ein bestimmtes Unternehmen, zweites die Identität von Stiftungsorganen und Unternehmensführung. In beiden Fällen ist der Austausch des Unternehmens gegen eine andere Form der Vermögensanlage unmöglich oder unwahrscheinlich, und zwar selbst dann, wenn er im Interesse des vorgeblich ideellen Stiftungszwecks geboten wäre.

Beide Indizien sind allerdings widerleglich. Kann der Zweck der Stiftung nur durch Unterhaltung eines konkreten Unternehmens erreicht werden (z.B. Betrieb eines Krankenhauses zum Zwecke der Krankenpflege), ist eine dauerhafte Bindung unschädlich. Hier legitimiert die Stifterfreiheit sogar unternehmensbezogene Zwecke wie z.B. die Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen. Besteht Identität von Stiftungsorganen, bedarf es statutarischer Regelungen, die ggfls. entstehende Interessenkonflikte auflösen.

Als Ergebnis des hier vorgeschlagenen Modells ist lediglich die reine Unternehmensperpetuierung kein zulässiger Stiftungszweck. Unternehmensbezogene, aber nicht auf reinen Selbsterhalt zielende Zwecke hingegen sind zulässig. Voraussetzung ist jedoch, dass sie offen gelegt werden. Ihre »idealistische Überhöhung« durch nur vorgeblich verfolgte fremdnützige Zwecke ist unzulässig.

VIII. Summary

Since the coming into force of the law on the modernisation of foundations of 15 July 2002, the admissibility *de lege lata* of a company affiliated foundation (CAF) is dependent exclusively on the foundation concept and the public interest requirement of § 80 para 2 BGB (German Civil Code). The former minority doctrine is untenable, according to which in foundation law, analogously to the regulation of association law (§ 22 BGB), a distinction is to be drawn between charitable and economic foundations.

In determining structural limits to the link between a foundation and a company, a central consideration has become the prohibition of the self-interest foundation (SIF – Selbstzweckstiftung) derived from the foundation concept. It also applies if the foundation assets consist of a company or holdings in an external company vehicle. This concerns not only the case of the open SIF. Rather if the founder, despite purported charitable foundation purposes, pursues the implicit structural aim of maintaining his company through a foundation either directly or through a holding even at the price of destroying the foundation, then his foundation is equally not admissible (concealed SIF).

Two indicators suggest the existence of a concealed SIF. The first indicator is the indissoluble link of a foundation pursuing a non-company related purpose to a specific company. The second is the identity of the foundation organs with the company management. In both cases the exchange of the company for another form of investment is impossible or unlikely, even if it were required in the interest of the purported foundation purpose.

Both indicators are, however, rebuttable. If the foundation purpose can only be achieved through the maintenance of the actual company (e.g. operation of a hospital for the purpose of health care), then a lasting link is not damaging. Here founder autonomy legitimises even company related purposes such as the creation and maintenance of employment opportunities or particularly desirable social service provision. Where there is identity of organs, statute regulation is required to resolve any eventual conflicts.

The consequence of the model suggested here is that solely the maintenance of the company is not an admissible purpose. On the other hand company related purposes other than sheer self-perpetuation are permissible. The prerequisite, however, is that they be disclosed. Their »charitable elevation« by means of only purported beneficial interests is inadmissible.

Aufsicht und Kontrolle bei komplexen Strukturen

ULRICH SEGNA

I. Einleitung	17	IV. Kontrolle »von oben«	34
II. Erscheinungsformen komplexer Strukturen	20	1. Kontrollbefugnisse übergeordneter Organisationsstufen im Gesamtverein	34
1. Der Gesamtverein	20	2. Kontrollbefugnisse von Dachverbänden	35
2. Der Vereinsverband	23	V. Inhaltskontrolle der Satzungen von Gesamtvereinen und Vereinsverbänden?	36
3. Mischformen	24	VI. Rechtspolitischer Ausblick	38
III. Vorstandskontrolle durch Vereinsorgane	26	VII. Zusammenfassung	40
1. Kontrolle durch die Mitgliederversammlung	26	VIII. Summary	41
2. Kontrolle durch die Delegiertenversammlung	29		
3. Kontrolle durch fakultative Vereinsorgane	33		

I. Einleitung

Abhandlungen zur Organisationsverfassung von Vereinen werden in der Regel mit der Feststellung eingeleitet, das Vereinsrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs sei auf den überschaubaren Zusammenschluss von lediglich lokaler Bedeutung zugeschnitten¹. In der Tat zeigt ein Blick auf die §§ 21 ff. BGB, dass diese Vorschriften nicht über den Kleinverein hinaus passen². Ausgehend von einem zweigliedrigen Organgefüge begnügen sie sich, was die innere Ordnung des Vereins betrifft, mit wenigen und obendrein weithin abdingbaren Bestimmungen: Neben den – zumeist ehrenamtlich tätigen – Vorstand als Vertretungs- und Geschäftsführungsorgan tritt als oberstes Willensbildungsorgan die Mitgliederversammlung, die über alle Vereinsangelegenheiten entscheidet, die nicht dem Vorstand oder einem anderen Vereinsorgan zugewiesen sind (§ 32 Abs. 1 Satz 1 BGB). Zu ihren wichtigsten Aufgaben zählen einmal die sog. Grundlagengeschäfte wie Satzungsänderungen (§ 33 Abs. 1 BGB) und die Auflösung des Vereins (§ 41 BGB), zum anderen die Bestellung, Abberufung und Überwachung des Vorstands (§ 27 BGB). Die so umrissene Vorrangstellung der Mitgliederversammlung ist, wie *Säcker* formuliert hat, »Ausdruck einer basisdemokratischen Struktur, die dem Prinzip privatautonomer

1 *Säcker*, Probleme der Repräsentation von Großvereinen, 1986, S. 1; *Schaible*, Der Gesamtverein und seine vereinsmäßig organisierten Untergliederungen, 1992, S. 13; *Steinbeck*, Vereinsautonomie und Dritteinfluß, 1999, S. 1.

2 Zur Entwicklung und zum historischen Hintergrund des BGB-Vereinsrechts HKK/Bär, BGB, 2003, §§ 21–79, insb. Rdn. 14 ff.; *Reuter*, Die Verbände in der Privatrechtsordnung, in: Heldrich/Hopt (Hrsg.), 50 Jahre Bundesgerichtshof – Festgabe aus der Wissenschaft, Band II, 2000, S. 211 ff.

Selbstgestaltung der eigenen Angelegenheiten idealtypisch Rechnung trägt³. § 40 BGB eröffnet dem Verein allerdings die Möglichkeit, seine Verfassung in den Grenzen des zwingenden Vereinsrechts und der §§ 134, 138 BGB seinen Bedürfnissen anzupassen.

Für die zahlreichen »Skat-, Kegel-, Sauf- und Rauchvereine«, um den berühmten Ausspruch des Reichstagsabgeordneten *Stadthagen* aufzugreifen⁴, hat sich die Flexibilität und geringe Regelungsdichte des BGB-Vereinsrechts als ebenso sachgerecht wie ausreichend erwiesen. Solange sich Mitgliederzahl, ideeller Wirkungskreis und eine etwaige Wirtschaftstätigkeit des Vereins in Grenzen halten, besteht für eine Einschränkung der Satzungsautonomie in Form zwingender Kontroll- und Schutzvorkehrungen, ja häufig selbst für satzungsmäßige Modifikationen der gesetzlichen Regelverfassung keine Notwendigkeit⁵. Neben die vielen Kleinvereine sind nun aber bekanntlich Großvereine verschiedenster Art getreten⁶. So gibt es mitgliederstarke, bundesweit tätige Vereine mit mehrstufigem Organisationsaufbau, die ihre Mitglieder durch eine Delegiertenversammlung, d.h. das »basisdemokratische« Vereinsmodell durch ein Repräsentationssystem ersetzt haben. Ebenfalls weit verbreitet sind Vereine, die sich ausschließlich aus ihrerseits rechtsfähigen oder nichtrechtsfähigen Vereinen zusammensetzen, also nur korporative Mitglieder und damit eine pyramidenartige Gestalt haben. Die meisten dieser Großvereine unterhalten in zum Teil erheblichem Umfang wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Damit einher gehen in der Regel die Professionalisierung und Bürokratisierung des Managements und die Einrichtung zusätzlicher Vereinsorgane.

All diese atypischen Gestaltungsformen – oder anders formuliert: komplexen Strukturen – werfen Regelungsprobleme auf, die sich mit den fragmentarischen Bestimmungen des geltenden Vereinsrechts nicht lösen lassen. Eines dieser Probleme besteht darin, dass das gesetzliche Modell der unmittelbaren Steuerung und Überwachung des Vorstands durch die Mitglieder im unübersichtlichen Verbandsgeflecht nur noch eingeschränkt oder überhaupt nicht mehr funktioniert. Wer sich mit der in vielen Großvereinen anzutreffenden Funktionärsherrschaft schon einmal befasst hat, wird sich daran erinnern, dass dieses Phänomen in den siebziger Jahren des letzten Jahrhunderts schon einmal Gegenstand intensiver Diskussion war. Galt die Aufmerksamkeit damals der Überlegung, Interessenverbände wegen ihres Einflusses auf die öffentlichen Willensbildung *de lege ferenda* auf

3 *Säcker* (Fn. 1), S. 2.

4 *Mugdan* I, S. 995.

5 Dies gilt umso mehr, als das zentrale mitgliedschaftliche Schutzrecht, die durch § 39 BGB garantierte Austrittsfreiheit, in Kleinvereinen in der Regel uneingeschränkt als Mittel zur Disziplinierung der Mitgliedermehrheit und des Vorstands funktioniert. Zu den Schutzrichtungen und möglichen Beeinträchtigungen der Austrittsfreiheit näher unter V.

6 Nach Recherchen von *Kornblum* (NJW 2003, 3671, 3673) gab es in Deutschland zu Beginn des Jahres 2003 insgesamt etwa 515 000 eingetragene Vereine.

eine demokratische Binnenordnung zu verpflichten⁷, so hat sich der Blickwinkel seitdem verschoben. Nicht zuletzt unter dem Eindruck verschiedener Finanzskandale in gemeinnützigen Organisationen richtet sich das Augenmerk derzeit weniger auf die Sicherung einer authentischen Interessenrepräsentation als vielmehr auf Aspekte, die im Aktienrecht unter dem Schlagwort »Corporate Governance« diskutiert werden: Welche Vorkehrungen sind notwendig oder zumindest empfehlenswert, um eine effektive Überwachung der Vereinsleitung zu gewährleisten?

Während freilich die aktienrechtliche Corporate Governance-Debatte vornehmlich rechtspolitische Züge trägt, was sich aus der hohen Regelungsdichte und dem fast durchgängig zwingenden Charakter des Aktienrechts (§ 23 Abs. 5 AktG) erklärt, gehen im Vereinsrecht Satzungspraxis, Rechtsdogmatik und Rechtspolitik Hand in Hand. So stellt sich für die Vereine die Frage, ob und wie sie ihre Binnenordnung an die Standards »guter« Corporate Governance anpassen sollten. Die Aufgabe von Rechtsprechung und Wissenschaft liegt darin, den verbandsrechtlichen Besonderheiten komplexer Strukturen auf den Grund zu gehen und zur sachgerechten Fortbildung der lückenhaften gesetzlichen Regelungen beizutragen. Angesprochen ist aber auch der Gesetzgeber: Er hat sich laufend zu vergewissern, ob das positive Vereinsrecht seiner Ordnungsaufgabe noch gerecht wird oder einer Reform bedarf.

Im Folgenden sollen zunächst die verschiedenen Erscheinungsformen komplexer Vereinsstrukturen genauer in den Blick genommen werden (unter II). Sodann soll auf einige Aspekte der Vorstandskontrolle durch Vereinsorgane (unter III) sowie auf die Frage eingegangen werden, inwieweit einer übergeordneten Organisationsstufe oder einem Dachverband Weisungs- und Aufsichtsrechte eingeräumt werden dürfen (unter IV). Anschließend ist zu klären, ob und unter welchen Umständen das weitgehende Fehlen zwingender Organisationsregeln für Vereine durch eine Inhaltskontrolle der Satzung am Maßstab des § 242 BGB kompensiert wird (unter V). Der Beitrag schließt mit einer kurzen rechtspolitischen Stellungnahme (unter VI). All diesen Überlegungen soll ein weites Verständnis des Begriffs Kontrolle zugrunde gelegt werden: Es geht nicht nur um die Überprüfung von Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung, sondern auch um die Möglichkeiten der Mitglieder und außenstehender Dritter, auf die Besetzung des Vorstands und dessen Geschäftsführung Einfluss zu nehmen.

⁷ Die Forderung nach einer öffentlich-rechtlichen Normierung des Verbandswesens nach dem Vorbild des Parteiengesetzes wurde damals erhoben von *Nicklisch*, Gesetzliche Anerkennung und Kontrolle von Verbandsmacht, in: FS G. Schiedermaier, 1976, S. 459 ff.; *Göbner*, ZRP 1977, 25 ff.; zurückhaltend *Leßmann*, NJW 1978, 1545, 1551; *Teubner*, ZGR 1975, 459, 462 ff., 474 ff. Im Zuge dieser Debatte legte die F.D.P. im Jahre 1976 den Entwurf eines Verbände-Gesetzes vor (abgedruckt in RdA 1977, 235 ff.).

II. Erscheinungsformen komplexer Strukturen

Der Versuch einer typologischen Abgrenzung komplexer Vereinsstrukturen sieht sich mit dem Umstand konfrontiert, dass wir in der Vereinslandschaft eingetragene wie nichteingetragene Vereine vorfinden, die sich im Hinblick auf ihren Zweck, ihr Tätigkeitsfeld, ihre Mitgliederzahl und ihren Aufbau zum Teil erheblich voneinander unterscheiden. Die weitgehende Satzungsautonomie hat vielgestaltige, zumeist historisch gewachsene Gebilde hervorgebracht, »die den Einfallsreichtum ihrer Gründer widerspiegeln«⁸. Wie in der Einleitung bereits angeklungen ist, lassen sich jedoch im Großen und Ganzen zwei Grundformen komplexer Strukturen unterscheiden: der Gesamtverein und der Vereinsverband⁹.

1. Der Gesamtverein

Der Gesamtverein, auch als Haupt-, Zentral- oder Großverein bezeichnet, hat natürliche Personen als Mitglieder, die sparten- oder gebietsweise in Untergliederungen zusammengefaßt sind¹⁰. Auf diese Weise entsteht ein vertikaler Aufbau, der sich bei den bundesweit tätigen Gesamtvereinen in der Regel über drei bis fünf Stufen erstreckt. Bei den Untergliederungen kann es sich um selbständige, d.h. rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Zweigvereine, oder um unselbständige Außenstellen handeln. Steht die Selbständigkeit von in das Vereinsregister eingetragenen Untergliederungen wegen der Konstitutivwirkung der Eintragung selbst dann außer Zweifel, wenn es an einer wesentlichen Eintragungsvoraussetzung mangelt¹¹, so kann die Einordnung nichteingetragener Organisationseinheiten erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs ist für die Qualifikation als (nichtrechtsfähiger) Zweigverein erforderlich, aber auch ausreichend, dass die Untergliederung im eigenen Namen auf Dauer Aufgaben nach außen durch eine eigene, dafür handlungsfähige körperschaftliche Organisation wahrnimmt¹². Sie muss also vom Wechsel ihrer Mitglieder unabhängig sein sowie über einen eigenen Namen und die für eine Körperschaft unerlässlichen Willensbildungs- und Handlungsorgane verfügen, d.h. über einen Vorstand und eine Mitgliederversammlung. Außerdem muss sie nach den Gesamtumständen ein Min-

8 *Vieweg*, Normsetzung und -anwendung deutscher und internationaler Verbände, 1990, S. 22.

9 Diesen Vereinstypen ließe sich unschwer ein dritter hinzufügen: der Verein mit einer oder mehreren Tochterkapitalgesellschaften. Die dort auftretenden vereins- und konzernrechtlichen Fragen können hier nicht behandelt werden; eingehend dazu *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 66 ff., 151 ff.; *Sprengel*, Vereinskonzernrecht, 1998.

10 MünchKommBGB/*Reuter*, BGB, 4. Aufl. 2001, vor § 21 Rn. 126; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 17. Aufl. 2001, Rn. 328; *Schaible* (Fn. 1), S. 17.

11 KG, Rpfleger 2001, 35, 36; MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), §§ 21, 22 Rn. 64.

12 BGHZ 90, 331, 333; siehe auch RGZ 118, 196, 198; OLG Bamberg, NJW 1982, 895.

destmaß an eigener Willensbildung und -betätigung aufweisen¹³; sie muss »eigene Interessen nach eigenen Beschlüssen regeln und nach außen hin wahrnehmen« können¹⁴. Nicht erforderlich soll dagegen sein, dass die Untergliederung über eine eigene Satzung verfügt; ihre Verfassung soll sich auch aus der Satzung des Gesamtvereins ergeben können¹⁵. Für die Frage, wie sich die Organisationsform des Gesamtvereins auf das interne Kompetenz- und Kontrollgefüge auswirkt, ist vor allem der Gesamtverein mit selbständigen Untergliederungen von Interesse, und dies aus zwei Gründen.

a) Mediatisierung der Mitgliederrechte

Der *erste* hängt mit der Vereinseigenschaft der Zweigorganisationen zusammen. Kennzeichnend für den Gesamtverein mit selbständigen Untergliederungen ist die »gestufte Mehrfachmitgliedschaft«: Die Mitglieder gehören sowohl dem Zentralverein als auch ihren jeweiligen Zweigvereinen an¹⁶. Folglich haben sie grundsätzlich auf jeder Ebene alle mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten. Insbesondere in mitgliederstarken Gesamtvereinen mit überregionalem Wirkungskreis ist es jedoch praktisch unmöglich, auf jeder Organisationsstufe Mitgliederversammlungen durchzuführen. Zumindest die Mitgliederversammlung des Zentralvereins wird daher in der Regel durch eine Delegiertenversammlung ersetzt. In vielen Vereinen erstreckt sich das Repräsentativsystem auch über sämtliche Zwischenstufen, d.h. die Landes-, Bezirks- und Kreisverbände mit der Folge, dass nur mehr in den Ortsvereinen – den Basis-Zweigvereinen – Mitgliederversammlungen abgehalten werden. Diese entsenden dann Vertreter in die Delegiertenversammlung des Kreisverbands, diese ihrerseits Vertreter in die Delegiertenversammlung des Bezirksverbands usw.

Die Mediatisierung der Mitgliederrechte in Gesamtvereinen mit selbständigen Untergliederungen wirft die Frage nach den Grenzen der Satzungsautonomie auf. Während § 43a GenG die Ausgestaltung der genossenschaftlichen Vertreterversammlung zwingenden Vorgaben unterwirft, um eine Neutralisierung des Mitgliedereinflusses zu verhindern, enthält das BGB-Vereinsrecht hierzu keine Regelungen. Es scheint Vereinen bei der Festlegung der Delegiertenzahl und der Grundsätze, nach denen diese zu bestellen sind, weitgehend freie Hand zu lassen. In manchen Satzungen finden sich denn auch Vorkehrungen, die jedenfalls die Unabhängigkeit des obersten Organs beeinträchtigen, mitunter sogar darauf hinauslaufen (sollen?), das Leitungsorgan vollständig von der Basis abzuschirmen. So ent-

13 *Sauter/Schweyer/Waldner/Waldner* (Fn. 10), Rn. 331; *Schaible* (Fn. 1), S. 55.

14 RGZ 118, 196, 199.

15 BGHZ 90, 331, 333; Palandt/*Heinrichs*, BGB, 63. Aufl. 2004, Einf. vor § 21 Rn. 21; Soergel/*Hadding*, BGB, 13. Aufl. 2000, vor § 21 Rn. 53; *Reichert*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 9. Aufl. 2003, Rn. 2761; *König*, Der Verein im Verein, 1992, S. 60 ff.; *Schaible* (Fn. 1), S. 23 ff.

16 BGHZ 73, 275, 278; Soergel/*Hadding* (Fn. 15), vor § 21 Rn. 53.

spricht es bekanntlich gängiger Praxis, neben den gekorenen, d.h. von den Mitgliedern gewählten Delegierten bestimmten Funktionsträgern des Vereins – zumeist den Vorstandsmitgliedern – kraft Amtes Sitz und Stimme in der Delegiertenversammlung einzuräumen. Ist der damit verbundenen Kräfteverschiebung in Richtung der Verwaltung von Vereinsrechts wegen eine Grenze gesetzt? Und was ist vom Delegiertensystem des ADAC zu halten, wo ein ausgeklügeltes Verfahren der Delegiertenbestellung dafür sorgt, dass die Vorstände der beiden oberen Vereinsstufen in der Hauptversammlung weitgehend unter sich bleiben¹⁷?

b) Einschränkungen der Zweigvereinsautonomie

Der *zweite* Grund, weshalb der Gesamtverein mit selbständigen Untergliederungen hier von Interesse ist, liegt in dem Umstand, dass die Autonomie der Zweigvereine in der Regel in mancherlei Hinsicht zugunsten des Zentralvereins oder der nächsthöheren Organisationsstufe eingeschränkt wird. Die Fremdbestimmung erstreckt sich von Fall zu Fall auf unterschiedliche Bereiche¹⁸. Gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, wonach sich die Verfassung einer (selbständigen) Untergliederung nicht aus einer eigenen Satzung ergeben muss, sondern auch in der Satzung des Gesamtvereins geregelt sein kann¹⁹, tasten viele Gesamtvereine die Satzungshoheit ihrer Zweigvereine an, indem sie ihnen eine Mustersatzung vorgeben und/oder Satzungsänderungen von ihrer Zustimmung abhängig machen²⁰. Neben diese besonders intensive Form der Fremdbestimmung, auf die im Rahmen dieses Beitrags nicht näher eingegangen werden kann²¹, treten häufig Mitbestimmungs- und Überwachungsrechte von Gesamtvereinen. So kommt es vor, dass die Zweigvereine den Weisungen des Hauptvereins unterworfen werden²². Auch gibt es Gesamtvereine, die sich hinsichtlich des Wirtschaftsgebarens der Zweigvereine Einsichts- und Prüfungsrechte vorbehalten oder in denen die Zweigvereine Anzeige- und Informationspflichten unterliegen wie beispielsweise der Pflicht zur Vorlage des Wirtschaftsplans²³.

17 Näher dazu unter III 2 b.

18 Ausführliche Darstellung der denkbaren Abhängigkeitsformen bei *Schaible* (Fn. 1), S. 33 ff.; *Steinbeck* (Fn. 1), S. 84 ff.

19 Siehe die Nachweise in Fn. 15.

20 Siehe zum Beispiel § 12 Nr. 7 lit. b) der ADAC-Satzung (Stand: 4. 5. 2002), auf dessen Grundlage der ADAC-Verwaltungsrat eine Mustersatzung für die Gaue (Stand: 17. 11. 1977) erlassen hat, deren Mindestanfordernisse von allen Gauen in deren Satzungen aufzunehmen sind. Änderungen der Gausatzungen bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Genehmigung des ADAC-Verwaltungsrats (§ 23 Abs. 2 Satz 3 der Mustersatzung).

21 Eingehend dazu *Segna* (Fn. 9), S. 353 ff.; *Steinbeck* (Fn. 1), S. 84 ff., 147 ff.

22 Siehe z. B. § 14 Abs. 3 der Mustersatzung für die ADAC-Gaue: »Der Vorstand hat auch die für alle ADAC-Gaue verbindlich erklärten Beschlüsse der ADAC-Hauptversammlung und des ADAC-Verwaltungsrates durchzuführen«; entsprechend die einzelnen Gausatzungen.

23 Siehe z.B. Ziffer X Nr. 4 der Bundesrichtlinien des Arbeiter-Samariter-Bundes (ASB), Stand: 26. 10. 2002.

Aufsicht und Kontrolle bei komplexen Strukturen

Schon dieser geraffte Überblick lässt die Ambivalenz von Einfluss- und Aufsichtsrechten übergeordneter Organisationsstufen erkennen: Einerseits können sie legitim und erforderlich sein, um ein Mindestmaß an Homogenität innerhalb der Gesamtorganisation und eine effektive Kontrolle der Zweigvereinsvorstände zu sichern²⁴. Andererseits kann die Fremdbestimmung je nach Art des Einflussrechts auch die Gefahr von Oligarchisierungserscheinungen mit sich bringen. Sind die Gliedvereine zum Beispiel an die Weisungen des Gesamtvereins gebunden und ist das Weisungsrecht dort dem Vorstand zugewiesen, so kann dieser seine Vorstellungen bis in sämtliche Zweigvereine hinein zur Geltung bringen, ohne unmittelbar deren Kontrolle zu unterstehen. Der mit der Einrichtung eines Delegierten-systems einhergehende Mediatisierungseffekt wird dadurch noch verstärkt.

2. Der Vereinsverband

Ist der Gesamtverein einem Bundesstaat vergleichbar, so ähnelt der Vereinsverband einem Staatenbund. Dieser auch als Dach- oder Spitzenverband bezeichnete Organisationstyp lässt sich in seiner Grundform umschreiben als Verein, der sich ausschließlich aus selbständigen Vereinen zusammensetzt²⁵. Anders als der Gesamtverein entsteht der Vereinsverband nicht durch eine vertikale Ausweitung »nach unten«, sondern seine Gründung vollzieht sich horizontal: Mehrere Vereine schließen sich zusammen, um ein bestimmtes gemeinsames Interesse wirkungsvoller verfolgen zu können. Gehören den Mitgliedsvereinen ihrerseits nur Körperschaften an, entsteht ein pyramidenartiger Organisationsaufbau, der sich noch dadurch weiter verschachteln kann, dass die Mitgliedsvereine zusätzlich in Landesverbänden zusammengefasst werden²⁶. Was seine Organisationsverfassung betrifft, weist der Vereinsverband auf den ersten Blick keine nennenswerten Besonderheiten auf: Die Mitgliederversammlung ist, sofern die Satzung nichts anderes bestimmt, das oberste Organ, das den Vorstand kontrolliert und über die grundlegenden Belange des Verbandes entscheidet. Allerdings ist zu bedenken, dass sich die Verbandsversammlung aus den gesetzlichen Vertretern der Mitgliedsvereine, mithin aus deren Vorständen zusammensetzt (§ 26 Abs. 2 Satz 1 BGB). Die Mitglieder der angeschlossenen Vereine sind mit der verbandsinternen Willensbildung in der Regel nur durch längere Wahlketten verbunden²⁷. Ein Willensbildungs-

24 BGHZ 90, 331, 333 f.

25 MünchKommBGB/Reuter (Fn. 10), vor § 21 Rn. 118; Soergel/Hadding (Fn. 15), vor § 21 Rn. 54.

26 Schlosser, Vereins- und Verbandsgerichtsbarkeit, 1972, S. 28.

27 Steinbeck (Fn. 1), S. 227; Pfister, Autonomie des Sports, sport-typisches Verhalten und staatliches Recht, in: FS Lorenz, 1991, S. 171, 176.

strom »von der Basis zur Spitze der Pyramide«²⁸ fließt also nicht in gleichem Maße wie im Gesamtverein.

Nun muss diese Besonderheit nicht zwangsläufig die Gefahr des Machtmissbrauchs seitens der Verbandsfunktionäre nach sich ziehen, vor allem dann nicht, wenn das zentrale mitgliedschaftliche Schutzrecht, die durch § 39 BGB garantierte Austrittsfreiheit, uneingeschränkt als Mechanismus zur »Disziplinierung der Eliten«²⁹ funktioniert, sodass diese sich um der Erhaltung des Mitgliederbestandes willen um einen möglichst rücksichtsvollen Umgang mit Minderheitspositionen und eine möglichst attraktive Geschäftspolitik bemühen müssen. Das durch die Mitgliederferne des Vereinsverbands bedingte Legitimationsdefizit wächst jedoch in dem Maße, in dem die Autonomie der Mitgliedsvereine zugunsten des Dachverbands eingeschränkt wird. Auch hier muss der sensible Bereich der Satzungsautonomie wie derjenige der verbandlichen Normsetzung allgemein ausgeklammert und können nur Weisungs-, Zustimmungs- und Aufsichtsrechte von Dachverbänden in den Blick genommen werden. So sieht die Satzung des Deutschen Roten Kreuzes (DRK) vor, dass der Präsident in Katastrophenfällen über den Einsatz des Deutschen Rotes Kreuzes entscheidet und insofern auch gegenüber den Mitgliedsverbänden weisungsbefugt ist³⁰. Wollen die Mitgliedsverbände Unternehmen oder Einrichtungen des Privatrechts gründen oder sich daran beteiligen, haben sie die Genehmigung des Bundesverbandes einzuholen³¹. Weiter bestimmt die Satzung, dass das Präsidium zur Erfüllung seiner Aufgaben Berichte und Unterlagen von den Mitgliedsverbänden anfordern kann³². Satzungsklauseln dieser Art belegen, dass sich die Frage nach den Möglichkeiten und Grenzen einer Kontrolle »von oben« auch mit Blick auf Vereinsverbände stellt.

3. Mischformen

Nicht in jedem Fall lässt sich ein Verein dem Typ des Vereinsverbandes oder Gesamtvereins zweifelsfrei zuordnen. Sicher ist im Grunde nur, dass ein Verein mit ausschließlich korporativen Mitgliedern kein Gesamtverein und ein Verein mit ausschließlich natürlichen Mitgliedern kein Vereinsverband ist. Im Übrigen sind aufgrund der weiten Gestaltungsfreiheit von Vereinsgründern und Satzungsgebern verschiedenste Mischformen denkbar³³. Repräsentativsysteme zum Beispiel gibt es nicht nur in Gesamtvereinen, sondern auch in einigen Vereinsverbänden wie dem bereits erwähnten DRK. Hier sieht die Satzung vor, dass die Landesverbände in

28 *Leßmann*, Die öffentlichen Aufgaben und Funktionen privatrechtlicher Wirtschaftsverbände, 1976, S. 260.

29 MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), vor § 21 Rn. 68.

30 § 15 Abs. 3 der DRK-Satzung, Stand: 12. 11. 1993.

31 § 6 Abs. 5 Satz 1 der DRK-Satzung.

32 § 13 Abs. 3 der DRK-Satzung.

33 Dazu auch *Säcker* (Fn. 1), S. 11; *Schaible* (Fn. 1), S. 17 ff.; *Schlosser* (Fn. 26), S. 28 ff.

der Bundesversammlung nicht von ihren Vorständen, sondern von Delegierten vertreten werden, deren Stimmenzahl sich nach der Anzahl der Einzelmitglieder des jeweiligen Landesverbandes bemisst³⁴. Auf diese Weise werden die Mitglieder der Mitgliedsverbände in die Willensbildung des Dachverbandes miteinbezogen und das erwähnte Legitimationsdefizit zumindest verringert. Zu einer noch engeren Annäherung zwischen Gesamtverein und Vereinsverband kommt es bei der sog. »statutarisch verankerten Doppelmitgliedschaft«, also dann, wenn der Beitritt zu einem Mitgliedsverein kraft korrespondierender Satzungsklauseln zugleich den Beitritt zum Dachverband nach sich zieht³⁵. Mischformen können endlich in der Weise auftreten, dass ein Vereinsverband Mitglieder hat, die ihrerseits als Gesamtverein organisiert sind. Dies ist zum Beispiel beim Deutschen Gewerkschaftsbund (DGB) der Fall.

Schon vor mehr als 30 Jahren, als das Feld der Großvereine wissenschaftlich noch größtenteils unbeackert war, hat *Schlosser* darauf hingewiesen, dass die äußerlich zum Teil sehr verschiedenartigen Konstruktionen funktionell häufig nahezu gleichwertig sind³⁶. Für die mitgliedschaftlichen und organschaftlichen Rechtsbeziehungen innerhalb des Vereinsgeflechts sowie die rechtlichen Anforderungen an die interne Willensbildung ist die Unterscheidung zwischen Vereinen mit natürlichen oder korporativen Mitgliedern freilich essenziell. Das Beispiel des Vereinsverbands mit Delegiertenversammlung zeigt dies deutlich. Rechtskonstruktiv ist ein derartiges Gremium nämlich mit der Delegiertenversammlung eines Gesamtvereins nicht vergleichbar, weil die Delegierten nicht Repräsentanten natürlicher Personen, sondern besondere Vertreter der einzelnen Mitgliedsvereine im Sinne des § 30 BGB sind³⁷.

34 § 10 Abs. 1 lit. a der DRK-Satzung.

35 Unumstritten ist inzwischen, dass der Beitritt eines Vereins zu einem Dachverband nicht ausreicht, um Rechtsbeziehungen zwischen dem Dachverband und den Mitgliedern der Mitgliedsvereine zu begründen. Hierzu bedarf es vielmehr einer zusätzlichen rechtlichen Grundlage; siehe *MünchKommBGB/Reuter* (Fn. 10), vor § 21 Rn. 122; *Edenfeld*, Die Rechtsbeziehungen des bürgerlich-rechtlichen Vereins zu Nichtmitgliedern, 1996, S. 50; *Mogk*, Der Vereinsverband und seine rechtlichen Beziehungen zu Mitgliedern und Nichtmitgliedern, 2002, S. 164 ff.; *Steinbeck* (Fn. 1), S. 161 f.; *Heermann*, NZG 1999, 325 ff.

36 *Schlosser* (Fn. 26), S. 32.

37 Die mit dieser Form der Delegiertenversammlung zusammenhängenden Rechtsfragen werden daher im Folgenden ausgeklammert; dazu *Segna* (Fn. 9), S. 332 ff.; *Reuter*, ZHR 148 (1984), 523, 533.

III. Vorstandskontrolle durch Vereinsorgane

1. Kontrolle durch die Mitgliederversammlung

a) Personalkompetenzen und Weisungsrecht

Unter den Kontrollbefugnissen der Mitgliederversammlung nehmen die Personalkompetenzen und das Weisungsrecht eine herausgehobene Stellung ein. Von den sog. Personalkompetenzen ist nur die Zuständigkeit zur Bestellung des Vorstands ausdrücklich im Gesetz geregelt, § 27 Abs. 1 BGB. Als Kurationsorgan steht ihr aber anerkanntermaßen auch das durch § 27 Abs. 2 Satz 1 BGB garantierte Recht auf Widerruf der Vorstandsbestellung zu, im Zweifel ferner – das ist seit 1991 höchstrichterlich geklärt – der Abschluss von Anstellungsverträgen mit Vorstandsmitgliedern³⁸. Hinzu kommt die Kompetenz zur Entlastung der Vorstandsmitglieder, die sich aus § 32 Abs. 1 Satz 1 BGB herleiten lässt. Hat sich ein Vorstandsmitglied aufgrund sorgfaltswidriger Amtsführung dem Verein gegenüber schadensersatzpflichtig gemacht, ist die Mitgliederversammlung analog § 46 Nr. 8 2. Fall GmbHG befugt, einen besonderen Vertreter mit der Geltendmachung des Ersatzanspruchs zu beauftragen³⁹. Und das sich aus § 27 Abs. 3 i.V.m. § 665 BGB ergebende Weisungsrecht versetzt die Mitgliederversammlung in die Lage, in den grundsätzlich dem Vorstand vorbehaltenen Bereich der Geschäftsführung hineinzuregieren. Dies kann durch Aussprache einer konkreten Einzelweisung, aber auch durch Erlass einer Geschäftsordnung für den Vorstand geschehen.

Zumal in Großvereinen ist es nun aber weithin üblich und auch sinnvoll, diese Befugnisse der Mitgliederversammlung einzuschränken oder zu delegieren. Zuweilen wird dem Vorstand in Anlehnung an § 76 Abs. 1 AktG eine weisungsfreie Stellung eingeräumt, und die Personalkompetenzen werden häufig auf ein fakultativeres Organ verlagert. Vereinsrechtlich ist dagegen grundsätzlich nichts einzuwenden (§ 40 BGB)⁴⁰. Auch rechtspolitisch sollte an dem Gestaltungsspielraum der Vereine nicht gerüttelt werden. Denn wie sich noch zeigen wird, ist es nicht die Dispositivität der Mitgliederkompetenzen an sich, die in manchen Vereinen zu bedenklichen Oligarchisierungserscheinungen führt. Ausschlaggebend dafür sind vielmehr weitere Umstände wie die fehlende Unabhängigkeit des fakultativen Organs und das Absenken der Tagungsfrequenz der Mitgliederversammlung⁴¹.

38 BGHZ 113, 237 ff.; zustimmend *Grunewald*, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2002, S. 190; *Baums*, ZGR 1993, 141, 143 ff.; ablehnend MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), § 27 Rn. 9; *ders.*, Bestellung und Anstellung von Organmitgliedern im Körperschaftsrecht, in: FS Zöllner, 1998, S. 487, 495 f.

39 MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), § 27 Rn. 39; *Grunewald*, ZIP 1989, 962, 964.

40 Nicht zur Disposition der Satzung steht allerdings das Recht der Mitgliederversammlung zur Bestellung eines besonderen Vertreters analog § 46 Nr. 8 2. Fall GmbHG; siehe *Segna* (Fn. 9), S. 199 m. Nachw. zur umstrittenen Rechtslage im GmbH-Recht.

41 Dazu sogleich unter c) sowie unter 3.

b) Information der Mitgliederversammlung

Ihre Kompetenzen vermag die Mitgliederversammlung nur dann sachgerecht wahrzunehmen, wenn sie über die Vereinsangelegenheiten und die Amtsführung des Vorstands hinreichend informiert ist. Während sich in Kleinvereinen ein Großteil des Informationsflusses häufig auf inoffiziellen Wege vollzieht, erweist sich gerade in komplexen Strukturen eine rechtlich institutionalisierte Informationsvermittlung als unverzichtbar. Tragende Bausteine des vereinsinternen Informationssystems sind die Berichtspflicht des Vorstands einerseits, das individuelle Auskunftsrecht der Mitglieder andererseits.

aa) Dass der Vorstand der Mitgliederversammlung einen Geschäftsbericht zu erstatten hat, ergibt sich vielfach bereits aus der Satzung, ansonsten aus dem in § 27 Abs. 3 BGB angeordneten Verweis auf die auftragsrechtliche Bestimmung des § 666 BGB. Diese besagt unter anderem, dass der Beauftragte dem Auftraggeber auch ohne dessen ausdrückliches Verlangen »die erforderlichen Nachrichten« zu geben hat und lässt sich somit zwanglos als Grundlage einer Berichtspflicht des Vorstands gegenüber dem obersten Organ deuten. Für den Umfang dieser Pflicht gilt allgemein, dass der Bericht alles enthalten muss, was die Mitgliederversammlung »nach Verkehrsanschauung und vernünftigem Ermessen« zur sachgemäßen Wahrnehmung ihrer Befugnisse benötigt⁴². Im Hinblick auf die Personalkompetenzen und das Weisungsrecht der Mitglieder wird man den Kreis der berichtspflichtigen Gegenstände freilich im Ansatz eher weit zu ziehen haben. Je nach Aufbau und Tätigkeitsfeld des Vereins kann der Vorstand beispielsweise gehalten sein, über die stets unverzichtbare Darstellung der Vereinsfinanzen und des Geschäftsverlaufs innerhalb des Berichtszeitraums hinaus Angaben zur beabsichtigten Geschäftspolitik sowie zur Lage etwaiger Einrichtungen und Tochtergesellschaften zu machen. Dies schließt die Vorlage und Erläuterung von Stellen- und Haushaltsplänen sowie der Einzelabschlüsse der ausgegliederten Geschäftsbetriebe ein. Stellt der Verein selbst eine Bilanz auf, so erstreckt sich die Vorlagepflicht in Anlehnung an §§ 120 Abs. 3 Satz 2 AktG, 42a Abs. 1 GmbHG auch darauf. Einzugehen hat der Geschäftsbericht schließlich auch auf die rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Vereins zu über- und untergeordneten Verbänden oder Organisationsstufen⁴³.

bb) Flankiert wird die Berichtspflicht des Leitungsorgans durch das Auskunftsrecht der Mitglieder. In der Mitgliederversammlung steht jedem Mitglied ein Recht auf Auskunft über die Angelegenheiten des Vereins zu. Nach herrschender Lehre ist dieses Recht analog § 131 Abs. 1 Satz 1 AktG auf diejenigen Vereinsangelegenheiten beschränkt, deren Kenntnis zur sachgemäßen Beurteilung des Ge-

42 BGH, NJW-RR 1988, 745, 748 (zum Rechenschaftsbericht).

43 Reichert (Fn. 15), Rn. 989; Sauter/Schweyer/Waldner (Fn. 10), Rn. 282.

genstands der Tagesordnung erforderlich ist⁴⁴. In der Konsequenz dieses Ansatzes läge es, das Auskunftsrecht analog § 131 Abs. 1 Satz 2 AktG zumindest auch auf die rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen des Vereins zu verbundenen Unternehmen zu erstrecken. In seinem Urteil in Sachen »Deutsche Billard-Union« (DBU), einem Vereinsverband mit 17 Mitgliedsverbänden, in dessen Tochter-GmbH der zum Geschäftsführer bestellte Verbandspräsident offenbar ebenso unlautere wie eigennützige Machenschaften trieb, ist der Bundesgerichtshof jedoch darüber hinausgegangen⁴⁵. Ohne § 131 AktG auch nur zu erwähnen, stellt der 2. Zivilsenat lapidar fest, Vereinsmitgliedern stehe in der Mitgliederversammlung nach den §§ 27 Abs. 3, 666 BGB ein Auskunftsrecht gegenüber dem Vorstand »über *alle* wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des Vereins zu«⁴⁶. Davon umfasst seien auch die Angelegenheiten einer Tochtergesellschaft, soweit sie auch für den Verein objektiv von erheblicher wirtschaftlicher oder rechtlicher Bedeutung seien⁴⁷. Von einer Beschränkung des Auskunftsrechts auf die zur sachgemäßen Beurteilung des Gegenstands der Tagesordnung erforderlichen Informationen ist also nicht die Rede, und auch die Aussage betreffend die Angelegenheiten von Tochtergesellschaften reicht zumindest verbal weiter als die aktienrechtliche Regelung. Dieser weite Ansatz ist zu begrüßen, denn das beschränkte Informationsrecht des Aktionärs versteht sich als Teil eines umfassenden und obendrein zwingenden Informationssystems in der Aktiengesellschaft, das im BGB-Verein gerade keine Parallele findet⁴⁸. Auch wenn die Verortung des individuellen Auskunftsrechts in den §§ 27 Abs. 3, 666 BGB nicht überzeugt⁴⁹: Das DBU-Urteil des Bundesgerichtshofs stellt unverkennbar einen wichtigen Beitrag zur vereinsrechtlichen Informationsordnung dar.

c) Tagungsfrequenz

Nun vermögen auch Berichtspflichten und Auskunftsrechte nur in eingeschränktem Maß Transparenz zu schaffen, wenn die Mitgliederversammlung nur in größe-

44 MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), § 38 Rn. 36; *Bamberger/Roth/Schwarz*, BGB, 2003, § 38 Rn. 19; *Soergel/Hadding* (Fn. 15), § 38 Rn. 17; *Reichert* (Fn. 15), Rn. 885; *Lettl*, Das Wertrecht der Mitgliedschaft beim Ideal-Verein, 1999, S. 117 f.; *K. Schmidt*, Informationsrechte in Gesellschaften und Verbänden, 1984, S. 57.

45 BGHZ 152, 339, dazu *Meyer-Landrut*, WuB II M. § 27 BGB 1.03; *Segna*, EWiR § 27 BGB 1/03, 307.

46 Hervorhebung vom Verfasser.

47 BGHZ 152, 339, 345.

48 Eingehende Kritik an der h. M. bei *Segna* (Fn. 9), S. 265 ff.

49 In diesen Vorschriften ist nur von organschaftlichen Informationspflichten des Vorstands gegenüber dem Verein als seinem »Auftraggeber« die Rede, d.h. ausschließlich vom sog. *kollektiven* Informationsrecht. Das *individuelle* Informationsrecht des Vereinsmitglieds ist im Gesetz nicht geregelt. Inhalt und Umfang dieses Rechts müssen daher rechtsfortbildend entwickelt werden; siehe dazu *K. Schmidt* (Fn. 44), S. 15 ff.; *ders.*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 626, 705; *Wohlleben*, Informationsrechte des Gesellschafters, 1989, S. 2 f.

Aufsicht und Kontrolle bei komplexen Strukturen

ren Zeitabständen zusammentritt. Das führt zu dem letzten Punkt, der im vorliegenden Zusammenhang wichtig erscheint: der Tagungsfrequenz. Anders als die Körperschaften des Handelsrechts und Genossenschaften sind BGB-Vereine nicht gesetzlich verpflichtet, mindestens einmal jährlich eine ordentliche Mitgliederversammlung abzuhalten. Kraft Gesetzes muss der Vorstand das oberste Organ nur einberufen, wenn das Vereinsinteresse es erfordert (§ 36 2. Fall BGB) oder eine dazu berechnigte Mitgliederminderheit es verlangt (§ 37 BGB). Gemäß § 36 1. Fall BGB ist es im übrigen Sache der Satzung, Einberufungsgründe festzulegen. Diese kann vorsehen, dass jährlich eine Mitgliederversammlung stattzufinden hat. Sie kann aber auch größere Zeitabstände bestimmen, andere Einberufungsgründe nennen oder es bei den gesetzlichen Einberufungsgründen belassen. Angesichts der Vielgestaltigkeit der Vereinslandschaft ist gegen den Verzicht auf eine strikte Tagungsfrequenz im Prinzip nichts einzuwenden⁵⁰. Die Frage nach einer Korrektur der geltenden Einberufungsregeln drängt sich jedoch geradezu auf, wo wir auf Großvereine treffen, in denen sich die Mitglieder und Delegierten nur im Abstand von vier Jahren ein Bild von den Verhältnissen ihres Verbandes machen können⁵¹.

2. Kontrolle durch die Delegiertenversammlung

a) Der Grundsatz der Repräsentativität

Tritt an die Stelle der Mitglieder- eine Delegiertenversammlung, so drohen noch so weitreichende Kontroll- und Mitspracherechte ins Leere zu laufen, solange nicht gewährleistet ist, dass dieses Organ tatsächlich ein »verlässliches Abbild des Mitgliederwillens«⁵² darstellt. Es kann als anerkannt gelten, dass die Delegiertenversammlung repräsentativ zusammengesetzt sein muss, also nicht dazu missbraucht werden darf, bestimmte Mitgliedergruppen aus dem Willensbildungsprozess zu drängen oder den Vorstand von der Basis abzuschotten⁵³. Dogmatisch abstützen lässt sich diese Vorgabe einmal mit dem auch im Vereinsrecht geltenden Gleichbehandlungsgrundsatz, der die willkürliche, d.h. nicht durch einen sachlichen Grund gerechtfertigte Benachteiligung einzelner Mitglieder oder Mitglieder-

50 Auch das am 1. 7. 2002 in Kraft getretene österreichische Vereinsgesetz 2002 verhält sich mit Rücksicht auf die Verschiedenartigkeit der Vereine in dieser Hinsicht großzügig: Nach § 5 Abs. 2 des Gesetzes ist nur mindestens alle vier Jahre eine Mitgliederversammlung durchzuführen; dazu *Krejci/S. Bydlinski/Rauscher/Weber-Schallauer*, Vereinsgesetz 2002, 2002, § 5 Rn. 11.

51 Siehe etwa § 8 Abs. 3 Satz 1 der ASB-Satzung, Stand: 26. 10. 2002; § 7 Abs. 2 der Satzung des Bundesverbandes der Arbeiterwohlfahrt (AWO), Stand: 2000.

52 *Oetker*, RdA 1999, 96, 103.

53 OLG Frankfurt/Main, ZIP 1985, 213, 216 ff.; MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), § 32 Rn. 5; *Soergel/Hadding* (Fn. 15), § 32 Rn. 3; *Reichert* (Fn. 15), Rn. 2785; *Sauter/Schweyer/Waldner* (Fn. 10), Rn. 216; *Säcker* (Fn. 1), S. 16 ff.; *Schmiegel*, Die Inhaltskontrolle von Koalitionssatzungen, 1995, S. 146; für Lohnsteuerhilfvereine BFH, DStRE 1999, 447, 450.

gruppen verbietet⁵⁴. Zum anderen ergibt sie sich daraus, dass die Delegiertenversammlung ihre Grundlage nicht in der Privatautonomie der Mitglieder findet, sondern in einer gesetzlichen Ermächtigung analog § 43a Abs. 1 GenG. Nach dieser Bestimmung steht die Bildung einer Vertreterversammlung nur solchen Genossenschaften offen, deren Mitgliederzahl 1500 übersteigt. Das Problem der sachgemäßen Organisation der Willensbildung stellt sich in Vereinen aber in gleicher Weise wie in Genossenschaften. Man wird daher § 43a Abs. 1 GenG eine auf den Verein verallgemeinerbare Wertung entnehmen können, nämlich die, dass der Übergang zu einem Delegiertensystem nur dort legitim ist, wo der Arbeitsfähigkeit der Mitgliederversammlung aufgrund der Mitgliederzahl oder sonstiger tatsächlicher Umstände Hindernisse entgegenstehen. Entgegen vielfach vertretener Ansicht⁵⁵ darf ein Verein seine Mitgliederversammlung also nicht ohne weiteres kraft Satzung durch eine Delegiertenversammlung ersetzen, sondern grundsätzlich erst dann, wenn sein Mitgliederbestand die Schwelle von 1500 überschreitet⁵⁶. Daraus folgt aber zwangsläufig, dass er auch bei der Ausgestaltung der Repräsentativverfassung nicht frei, sondern auf das Gebot der gleichmäßigen Vertretung aller Mitglieder festgelegt ist.

b) Folgerungen

Aus dem Gebot der gleichmäßigen Vertretung aller Mitglieder lassen sich nun mehrere Vorgaben für die Ausgestaltung der Delegiertenversammlung ableiten. So liegt *erstens* auf der Hand, dass der Delegiertenschlüssel der unterschiedlichen Mitgliederstärke der Zweigvereine Rechnung tragen muss. Eine Satzungsbestimmung, wonach auf jede Untergliederung ohne Rücksicht auf ihre Mitgliederzahl nur ein Delegierter entfällt, ist unzulässig⁵⁷. Wählen die Mitglieder der Basis-Zweigvereine die Delegierten für die Bezirksversammlung, diese die Delegierten für die Landesversammlung und diese die Delegierten für die Bundesversammlung, so muss folglich durchgehend das Prinzip der Repräsentativität gewahrt sein⁵⁸.

Zweitens muss der Delegiertenschlüssel in der Satzung verankert sein. Das Genossenschaftsrecht sichert das Gebot der gleichmäßigen Vertretung aller Mitglieder gegen Manipulationen seitens der Verwaltung ab, indem es die Vertreterquote zur notwendigen Sitzungsmaterie erklärt (§ 43a Abs. 4 Satz 5 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 GenG). Wegen der Vergleichbarkeit der Gefährdungslage beansprucht der

54 Hierauf abstellend etwa Soergel/Hadding (Fn. 15), § 32 Rn. 3; Reichert (Fn. 15), Rn. 2785; Sauter/Schweyer/Waldner (Fn. 10), Rn. 216.

55 OLG Frankfurt/Main, ZIP 1985, 213, 215; LG Berlin, RdJ 1969, 24; Palandt/Heinrichs (Fn. 15), § 32 Rn. 1; Soergel/Hadding (Fn. 15), § 32 Rn. 3; Sauter/Schweyer/Waldner (Fn. 10), Rn. 216; Stöber, Handbuch zum Vereinsrecht, 8. Aufl. 2000, Rn. 494.

56 MünchKommBGB/Reuter (Fn. 10), § 32 Rn. 3/4.

57 LG Berlin, RdJ 1969, 24, 25; MünchKommBGB/Reuter (Fn. 10), § 32 Rn. 7.

58 Reichert (Fn. 15), Rn. 2785.

dahinter stehende Rechtsgedanke im Vereinsrecht gleichermaßen Geltung. Der dagegen vorgebrachte Einwand, auf wie viele Mitglieder ein Delegierter entfällt, sei keine »das Vereinsleben bestimmende Grundentscheidung«⁵⁹, sondern lediglich eine Praktikabilitäts- und Kostenfrage⁶⁰, erscheint nicht durchschlagend. Denn die Chance einzelner Mitglieder und -minderheiten, ihre Anliegen durch eigene Kandidaten im Gesamtverein zur Geltung zu bringen, verringert sich in dem Maße, in dem sich die Zahl der auf einen Delegierten entfallenden Mitglieder erhöht. Der Delegiertenschlüssel gibt den Mitgliedern insofern Aufschluss über das »Maß ihrer Entrechtung«⁶¹. Wenn es aber zutrifft, dass sich die Abgrenzung zwischen zwingend satzungsförmigen »Grundentscheidungen« und außerhalb der Satzung regelbaren Materien nach der Bedeutung für die *Mitglieder* richtet⁶², kommt dem Delegiertenschlüssel fraglos Verfassungsqualität zu. Das gilt aber auch dann, wenn man den Zweck des § 25 BGB nicht im Schutz der Mitglieder, sondern darin sieht, die Integrationsfunktion der Vereinsverfassung zu sichern und die Qualifikation als Satzungsangelegenheit demgemäß von der Bedeutung für den *Verein* abhängig macht. Denn der Charakter eines Vereins wird auch von seiner Bereitschaft geprägt, in der Delegiertenversammlung ein möglichst breites Meinungsspektrum aufeinander treffen zu lassen. Zu Recht hat daher das Oberlandesgericht Frankfurt am Main im Jahre 1984 die von der damaligen IG Bau-Steine-Erden geübte Praxis, den Delegiertenschlüssel vom Gewerkschaftsbeirat festlegen zu lassen, für rechtswidrig erklärt⁶³. Und selbst wenn man der Einordnung des Delegiertenschlüssels als Satzungsmaterie nicht folgen möchte: § 43a Abs. 4 Satz 5 Nr. 1 GenG (und der Parallelvorschrift in § 13 Satz 1 ParteienG) ist jedenfalls zu entnehmen, dass die Zusammensetzung der Delegiertenversammlung dem Einfluss der Verwaltung entzogen sein muss.

Drittens darf Delegierten kraft Amtes keine zur Blockade von Satzungsänderungen ausreichende Stimmrechtsmacht eingeräumt werden⁶⁴. Zwar lässt sich ein praktisches Bedürfnis für die Mitwirkung von Funktionsträgern des Vereins an der Willensbildung des obersten Organs nicht von vornherein in Abrede stellen. In § 9 Abs. 2 ParteienG hat der Gesetzgeber dies sogar für die politischen Parteien, die ja nach Art. 21 Abs. 1 Satz 3 GG auf eine demokratischen Grundsätzen ent-

59 Siehe dazu BGHZ 47, 172, 177; 105, 306, 313; MünchKommBGB/Reuter (Fn. 10), § 25 Rn. 1; *ders.*, ZHR 148 (1984), 523, 525 ff. m.w.N.

60 MünchKommBGB/Reuter (Fn. 10), § 25 Rn. 11, § 32 Rn. 8; *ders.*, ZHR 148 (1984), 523, 525, 530 f.

61 OLG Frankfurt/Main, ZIP 1985, 213, 217.

62 So die h. M., siehe BGHZ 47, 172, 175; *Kohler*, Mitgliedschaftliche Regelungen in Vereinsordnungen, 1992, S. 93 ff.

63 OLG Frankfurt/Main, ZIP 1985, 213, 216 ff.

64 OLG Frankfurt/Main, ZIP 1985, 213, 218; KG, NJW 1962, 1917; LG Berlin, RdJ 1969, 24, 25; MünchKommBGB/Reuter (Fn. 10), § 32 Rn. 5; *ders.*, Die Verbände in der Privatrechtsordnung (Fn. 2), S. 211, 234; *Reichert* (Fn. 15), Rn. 2786; *Sauter/Schweyer/Waldner* (Fn. 10), Rn. 217; *Stöber* (Fn. 55), Rn. 498; *Säcker* (Fn. 1), S. 28; *Oetker*, RdA 1999, 96, 103.

sprechende Binnenordnung verpflichtet sind, ausdrücklich anerkannt. Von einem Organ zur Repräsentation der Mitglieder kann jedoch nur so lange die Rede sein, wie die *gekorenen* Delegierten über die grundlegenden Belange des Vereins selbst entscheiden, insbesondere über den Status der Funktionsträger disponieren können. *Viertens* verlangt das Gebot der Repräsentativität, dass das Verfahren der Delegiertenwahl in den Zweigvereinen den Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichheit genügt – die umstrittene, m. E. zu verneinende Frage der Zulässigkeit der Listen-Mehrheitswahl kann hier nicht aufgegriffen werden⁶⁵ –, und *fünftens*, dass jedem Mitglied das aktive und passive Wahlrecht zusteht. Es sind dies alles nicht Ausprägungen eines wie auch immer gearteten, (nur) für Interessenverbände geltenden Demokratiegebots⁶⁶, sondern privatrechtsimmanente Schranken der Satzungsautonomie, an die alle Vereine ungeachtet ihres Zwecks gebunden sind.

Soweit ersichtlich, haben sich diese Vorgaben in der Praxis mittlerweile weitgehend herumgesprochen. Gravierenden Bedenken begegnet jedoch das Delegiertensystem des ADAC, der als dreistufiger Gesamtverein mit inzwischen mehr als 14 Millionen Mitgliedern organisiert ist. Die ADAC-Hauptversammlung setzt sich einerseits aus den Mitgliedern von Präsidium und Verwaltungsrat als Delegierten kraft Amtes, andererseits aus von den Regionalvereinen – den sog. »Gauen« – entsandten Delegierten zusammen⁶⁷. Der erste Eindruck, es handle sich bei den Gaudelegierten um unabhängige Repräsentanten der Vereinsbasis, täuscht allerdings. Denn beruhend auf Vorgaben einer vom ADAC-Verwaltungsrat erlassenen Mustersatzung ist die Delegiertenwahl in den Gauen in der Weise mit der Bestellung der Vorstandsmitglieder verbunden, dass die Gauvorstände in einer bestimmten Reihenfolge zugleich zu Delegierten für die Hauptversammlung des Gesamtclubs gewählt sind. Die Folge ist, dass die Hauptversammlung, die doch eigentlich das »Parlament der Kraftfahrer«⁶⁸ sein soll, sich zum größten Teil aus Funktionsträgern des Vereins zusammensetzt⁶⁹. Nun wird man nicht von vornherein bestreiten können, dass neben »einfachen« Vereinsmitgliedern auch Funktionsträger der Zweigvereine als Delegierte in das oberste Organ des Gesamtvereins entsandt werden können. Wenn nämlich diesem Gremium sogar die Vorstandsmitglieder des Dachvereins angehören dürfen, muss dies auch und erst recht

65 Eingehend dazu *Segna* (Fn. 9), S. 311 ff. m.w.N.; ferner *Reuter*, Die Verbände in der Privatrechtsordnung (Fn. 2), S. 211, 234 f.

66 So aber OLG Frankfurt/Main, ZIP 1985, 213, 218.

67 § 11 Nr. 2 und 5 der ADAC-Satzung.

68 *Von Alemann*, Organisierte Interessen in der Bundesrepublik, 1987, S. 114.

69 Ergänzt wird diese Gestaltung durch eine im Bereich der Großvereine wohl einzigartige Vorkehrung, die *von Alemann* (Fn. 68) treffend als »demokratische Kuriosität« bezeichnet hat: Vor der ordentlichen Hauptversammlung findet eine nichtöffentliche Vorbesprechung statt, an der alle Mitglieder der Hauptversammlung teilnehmen dürfen. Ihre Aufgabe besteht in der »beschlußfertigen Vorbereitung der ordentlichen Hauptversammlung, Durchsprache sämtlicher Punkte der Tagesordnung sowie Besprechung von clubpolitisch wichtigen Fragen« (§ 11 Nr. 13 der ADAC-Satzung).

Aufsicht und Kontrolle bei komplexen Strukturen

für Vorstandsmitglieder der Untergliederungen gelten, die durch einen gesonderten Wahlakt in das Delegiertenamt eingesetzt werden. Stein des Anstoßes ist jedoch die Verkopplung von Vorstands- und Delegiertenbestellung. Denn sie macht es Mitgliedern, die kein Vorstandsamt im Regionalverein zu übernehmen bereit sind, unmöglich, in die Hauptversammlung vorzudringen. Darin liegt nicht nur eine faktische, sondern bereits eine rechtliche Beschränkung des passiven Wahlrechts. Als »verlässliches Abbild des Mitgliederwillens« kann man die Hauptversammlung des ADAC sicherlich nicht ansehen.

3. Kontrolle durch fakultative Vereinsorgane

In welchen Punkten das geltende Vereinsrecht Defizite aufweist, lässt sich nicht abschließend beurteilen ohne einen Blick auf die Rolle fakultativer Vereinsorgane, die in Großvereinen regelmäßig neben Vorstand und Delegiertenversammlung treten. Die Bezeichnungen solcher Organe sind ebenso vielfältig wie ihre Funktionen. So treffen wir einerseits auf erweiterte Vorstände, beratende Ausschüsse oder föderal besetzte Gremien, denen bestimmte die Gesamtorganisation betreffende Angelegenheiten zugewiesen sind. Weit verbreitet sind aber auch Organe mit Kontrollkompetenzen. Der Bundesverband des ASB zum Beispiel verfügt über einen Bundesausschuss, der zwischen den Bundeskonferenzen deren Aufgaben wahrnimmt. So beschließt er über den Wirtschaftsplan des Bundesverbandes, die Entlastung vorzeitig ausgeschiedener Vorstandsmitglieder und die Neubesetzung vakanter Vorstandsposten. Gewiss wird die empfindliche Kontrollücke, die der vierjährige Tagungsturnus der Bundeskonferenz hinterlässt, dadurch zu einem großen Teil geschlossen. Doch setzt sich der Bundesausschuss unter anderem aus sämtlichen Mitgliedern des Bundesvorstands zusammen⁷⁰. Hier zeigt sich ein Problem, das sich auch in anderen Vereinen beobachten lässt: die fehlende Trennung zwischen Geschäftsführung und Aufsicht.

Mehr und mehr jedoch setzt sich die Erkenntnis durch, dass zur Sicherstellung einer effektiven Verwaltungskontrolle gerade in Verbänden mit Millionenumsätzen die Einrichtung eines *unabhängigen* Aufsichtsorgans erforderlich, jedenfalls aber sinnvoll ist. Ein Beispiel für diese Entwicklung bildet der Deutsche Caritasverband. Der mit dem Namen *Doerfert* verbundene Skandal bei der Caritas-Trägersgesellschaft Trier hat hier eine intensive Reformdebatte ausgelöst, die sich durch sämtliche Verbandsebenen zieht. Ziel dieser Debatte ist es, im Dachverband und den Mitgliedsorganisationen zu einer strikten Gewaltentrennung zu gelangen, die Zuständigkeiten und innere Ordnung der Organe klarer als bisher zu regeln sowie die Transparenz des Finanzgebarens zu erhöhen. Als Richtschnur dienen

⁷⁰ Einzelheiten in § 9 der ASB-Satzung. Als unabhängig kann man hingegen die fünfköpfige Bundeskontrollkommission ansehen, die insbesondere das Finanzgebaren des Verbandes zu prüfen hat. Ihre Mitglieder werden für vier Jahre von der Bundeskonferenz gewählt und sind an Weisungen nicht gebunden; Einzelheiten in § 14 der ASB-Satzung.

dabei das »Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich« vom 27. 4. 1998 (KonTraG)⁷¹ und das »Transparenz- und Publizitätsgesetz« vom 19. 7. 2002 (TransPuG)⁷², denen als *state of the art* eine »Ausstrahlungswirkung« auf das Vereinswesen beigemessen wird⁷³. Konsequentermaßen werden die Grundgedanken dieser Reformpakete derzeit etwa im Diözesan-Caritasverband für das Erzbistum Köln. Dort ist vor kurzem eine Mustersatzung für die Orts Caritasverbände verabschiedet worden⁷⁴, welche die örtlichen Caritasräte zu unabhängigen Aufsichtsorganen aufwertet und in einigen Punkten sogar über die Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex hinausgeht⁷⁵. Was bedeuten all diese Bestrebungen für die noch anzustellenden rechtspolitischen Überlegungen? Sie belegen die zunehmende Einsicht in die Notwendigkeit, die Erkenntnisse der Corporate Governance-Debatte für das Vereinsrecht nutzbar zu machen.

IV. Kontrolle »von oben«

1. Kontrollbefugnisse übergeordneter Organisationsstufen im Gesamtverein

Wirft man nun einen Blick auf Kontrollbefugnisse übergeordneter Organisationsstufen im Gesamtverein, so ist zu bedenken, dass zwischen dem Zentralverein und seinen Untergliederungen regelmäßig keine mitgliedschaftlichen Beziehungen bestehen. Macht der Zentralverein bestimmte Geschäftsführungsmaßnahmen der Zweigvereine von seiner Zustimmung abhängig, oder behält er sich ihnen gegenüber Weisungs- und Überprüfungsrechte vor, ist somit die Frage aufgeworfen, inwieweit sich ein Verein in seiner Satzung der Fremdbestimmung durch einen außenstehenden Dritten unterwerfen darf. Die verfassungsrechtlich abgesicherte Vereinsautonomie beinhaltet anerkanntermaßen auch das Recht des Vereins, sein Selbstverwaltungsrecht zugunsten eines Nichtmitglieds einzuschränken⁷⁶. Allerdings ist dem Einfluss eines Nichtmitglieds jedenfalls eine äußerste Grenze gesetzt: Er darf nicht eine solche Intensität erreichen, »dass der Verein nicht mehr als vornehmlich von der Willensbildung und -betätigung seiner Mitglieder angesehen werden kann«⁷⁷. Unzulässig ist eine Kumulation von Mitspracherechten in Hän-

71 BGBl. I, S. 786.

72 BGBl. I, S. 2681.

73 *Griep*, Neue Caritas 12/2001, 28, 29; *Roth*, Neue Caritas 4/2003, 9, 11; dazu auch *Schuben*, Nonprofit Governance in der Freien Wohlfahrtspflege, 2002, S. 94 ff.

74 Veröffentlicht im Amtsblatt für das Erzbistum Köln vom 15. 12. 2003.

75 Eingehend dazu *Ludemann*, Grundlegende Reform der Satzungen der Orts Caritasverbände im Erzbistum Köln, Neue Caritas 7/2004, 22.

76 BVerfGE 83, 341, 359 – Bahá'í; *Steinbeck* (Fn. 1), S. 21; *dies.*, Die Grenzen der Vereinsautonomie, in: Kötz/Rawert/K. Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, S. 179, 185.

77 KG, OLGZ 1974, 385, 387.

den eines Dritten, die praktisch zur Ausschaltung der Mitgliederversammlung führt, sodass dem Verein als Personenverband keine eigene Bedeutung mehr zukommt und er nur noch als Sonderverwaltung des Dritten erscheint⁷⁸.

Im Einzelnen ist die Übertragbarkeit von Einflussmöglichkeiten auf Nichtmitglieder freilich umstritten. So möchte *Reuter* Zustimmungsvorbehalte und Weisungsbefugnisse von Gesamtvereinen hinsichtlich des Wirtschaftsgebarens der Zweigvereine allenfalls bei Vorliegen bestimmter Besonderheiten anerkennen, etwa dann, wenn der Gesamtverein den finanziellen Aufwand der Zweigvereine trägt oder innerhalb des Verbunds ein Finanzausgleich stattfindet⁷⁹. Das übrige Schrifttum urteilt großzügiger⁸⁰, und dies zu Recht. Zumal in tendenzgebundenen Vereinen bilden Zustimmungsvorbehalte und Weisungsrechte legitime und häufig auch unverzichtbare Mittel, um die Verwirklichung der gemeinsamen Ziele sicherzustellen. Bei Zustimmungsvorbehalten hält sich der Eingriff in das Selbstverwaltungsrecht der Zweigvereine schon deshalb in Grenzen, weil dem Gesamtverein lediglich ein Vetorecht eingeräumt wird, nicht aber eine Befugnis zur Vornahme gestaltender Einzelmaßnahmen⁸¹. Doch erscheinen auch Weisungsrechte zumindest dann unbedenklich, sofern das weisungsberechtigte Gesamtvereinsorgan seinerseits der Weisung und Aufsicht der Delegiertenversammlung untersteht. Unter diesen Umständen wird nämlich eine mittelbare Rückbindung der Entscheidungen des Organs an das Interesse der Zweigvereine hergestellt, vorausgesetzt natürlich, dass die Delegiertenversammlung tatsächlich repräsentativ zusammengesetzt ist. Folglich verletzen Prüfungsrechte des Zentralvereins und Unterrichtungspflichten der Zweigvereine wie die Pflicht zur Vorlage des Wirtschaftsplans die Autonomie der Zweigvereine erst recht nicht⁸².

2. Kontrollbefugnisse von Dachverbänden

Unterwirft sich ein Mitgliedsverein in seiner eigenen Satzung der Fremdbestimmung durch den Dachverband, gelten die gleichen Grundsätze: Weisungs-, Zustimmung- und Aufsichtsrechte des Dachverbands sind für sich genommen unbedenklich, dürfen aber im Zusammenwirken mit weiteren Rechten nicht dazu führen, dass der Mitgliedsverein praktisch seine Selbständigkeit verliert. Denkbar

78 So mit Unterschieden in der Formulierung, aber übereinstimmend in der Sache BVerfGE 83, 341, 359 – Bahá'í; BayObLGZ 1979, 303; OLG Frankfurt/Main, OLGZ 1979, 5, 7; OLG Köln, NJW 1992, 1048; Palandt/*Heinrichs* (Fn. 15), § 25 Rn. 8; Soergel/*Hadding* (Fn. 15), § 27 Rn. 7, § 33 Rn. 7; *Sauter/Schweyer/Waldner* (Fn. 10), Rn. 39a; *Edenfeld* (Fn. 35), S. 31, 116 ff.; *Schaible* (Fn. 1), S. 34; *Steinbeck* (Fn. 1), S. 53 f.; *Dütz*, Tendenzaufsicht im Vereinsrecht, in: FS Herschel, 1982, S. 55, 57; kritisch *Schockenhoff*, AcP 193 (1993), 35, 48 ff.

79 MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), vor § 21 Rn. 139.

80 *Schaible* (Fn. 1), S. 47; *Steinbeck* (Fn. 1), S. 136 f.

81 *Dütz* (Fn. 78), S. 55, 70.

82 *Schaible* (Fn. 1), S. 53; *Steinbeck* (Fn. 1), S. 137.

ist allerdings auch, dass die fraglichen Befugnisse nur in der Satzung des Dachverbands geregelt sind. In diesem Fall ist die Abhängigkeit der Mitgliedsvereine nicht korporativ-organisatorischer Art, sondern die Dachverbandssatzung begründet Mitgliedschaftspflichten, deren Verletzung die einschlägigen Sanktionen nach sich ziehen kann. In den Mitgliedsvereinen selbst entfalten die entsprechenden Regelungen der Dachverbandssatzung keine statutarische Wirkung, mögen sie auch Bereiche betreffen, die ursprünglich in die Zuständigkeit der Mitgliedsvereine fielen. Für bloß mitgliederschaftlich vermittelte Kontrollbefugnisse von Dachverbänden können daher jedenfalls keine strengeren Maßstäbe als für in der Satzung der Mitgliedsvereine verankerte Rechte gelten⁸³. Auch im Vereinsverband ist eine Kontrolle »von oben« somit in weitem Umfang zulässig. Die interne Überwachung durch die Vereinsorgane vermag sie freilich nur zu ergänzen, nicht zu ersetzen. Der Generalsekretär des Deutschen Caritasverbandes hat das vor kurzem so auf den Punkt gebracht: »Wirtschaftliche Aufsicht kann nicht zentralistisch organisiert werden.«⁸⁴

V. Inhaltskontrolle der Satzungen von Gesamtvereinen und Vereinsverbänden?

Die vorstehenden Ausführungen könnten den Eindruck erwecken, das Vereinsrecht kenne zwar sehr wohl einige zwingenden Grenzen der Satzungsautonomie, doch stehe es einem Verein innerhalb dieser Grenzen und der §§ 134, 138 BGB frei, seine Binnenordnung auszugestalten. Genau das ist jedoch umstritten. Es fehlt nicht an Stimmen, wonach das weitgehende Fehlen strikter Organisationsregeln bei Vereinen generell oder jedenfalls bei bestimmten Vereinstypen durch eine Inhaltskontrolle der Satzung am Maßstab des § 242 BGB kompensiert werden muss⁸⁵. Träfe das zu, wäre der Gestaltungsspielraum der betroffenen Vereine spürbar eingengt: Einer Satzungsklausel würde die Anerkennung nicht erst bei einem Verstoß gegen allgemeine Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen, sondern bereits dann versagt, wenn sie zu einer unangemessenen Benachteiligung der Mitglieder führt. Auch Einflussrechte von Gesamtvereinen und Dachverbänden wären entsprechend strengeren Anforderungen unterworfen.

Eine Auseinandersetzung mit dieser Problematik hat mit der Feststellung zu beginnen, dass dem Vereinsrecht des BGB ein Ordnungsmodell zugrunde liegt, dessen tragendes Element die Freiwilligkeit der Mitgliedschaft bildet. Mit dem unab-

83 Nach *Dütz* (Fn. 78), S. 55, 58 gilt auch insoweit, dass der Verein nicht in eine solche Abhängigkeit geraten darf, dass ihm praktisch die Selbständigkeit genommen wird.

84 *Cremer*, Neue Caritas 4/2003, 11.

85 So etwa *Palandt/Heinrichs* (Fn. 15), § 25 Rn. 9; *Soergel/Hadding* (Fn. 15), § 25 Rn. 25; *Staudinger/Weick*, BGB, 13. Bearb. 1995, vor § 21 Rn. 29; *Sauter/Scheyer/Waldner* (Fn. 10), Rn. 17a; *Vieweg* (Fn. 8), S. 234 f.; *ders.*, Zur Inhaltskontrolle von Verbandsnormen, in: FS *Lukes*, 1989, S. 809, 817 f.

dingbaren Recht zum Austritt aus dem Verein (§ 39 BGB) hat der Gesetzgeber dem Mitglied ein Mittel an die Hand gegeben, sich der Geltung ihm nicht genehmer Regularien zu entziehen. In Verbindung mit dem die freie Vereinsbildung gewährleistenden Normativsystem wirkt die Austrittsfreiheit über ihre individual-schützende Funktion hinaus zugleich als Steuerungs- und Selbstregulierungsmechanismus, »der dem Regulativ des freien Marktes im Vertragsrecht entspricht«⁸⁶. Soweit ein Verein einem wirksamen Wettbewerb um Mitglieder ausgesetzt ist, kann sich die Mehrheit nicht permanent in unbilliger Weise über die Vorstellungen der Minderheit hinwegsetzen, hätte sie doch andernfalls zu gewärtigen, dass der Verein Mitglieder und mit ihnen Ressourcen verliert, die er zur Verfolgung seines Zwecks benötigt. Die Mehrheit wird daher im Regelfall nur solche Satzungsbestimmungen verabschieden, welche die Minderheit trotz ihrer abweichenden Vorstellungen noch mitzutragen bereit ist. Dieser Mechanismus ist der Garant einer »richtigen«, d.h. die Interessen aller Mitglieder tendenziell zu einem gerechten Ausgleich bringenden Vereinsverfassung⁸⁷.

Folglich ist eine Einschränkung der Satzungsautonomie über die bereits beschriebenen Grenzen der Gestaltungsfreiheit hinaus erst dann zulässig, aber auch erforderlich, wenn sich der Verein der Marktkontrolle durch den Zu- und Abgang von Mitgliedern entzieht. Der Bundesgerichtshof liegt also ganz richtig, wenn er eine Inhaltskontrolle der Satzung »jedenfalls« bei Vereinen mit einer überragenden Machtstellung im wirtschaftlichen oder sozialen Bereich befürwortet: »So wenig wie es solchen Vereinigungen freigestellt sein kann, Bewerber, die auf die Mitgliedschaft bei ihnen angewiesen sind, willkürlich abzuweisen, so wenig kann es ihnen frei stehen, ihre Mitglieder willkürlichen oder unbilligen, Treu und Glauben (§ 242 BGB) widerstreitenden Satzungsgestaltungen zu unterwerfen«⁸⁸. Ob man auch bei mehrstufigen Vereinen *generell* von einem Funktionsversagen der Vereinsautonomie ausgehen muss⁸⁹, erscheint dagegen zweifelhaft. Gewiss ist mit der Mediatisierung der Mitgliederrechte die Gefahr der Verselbständigung der Verbandsspitze verbunden⁹⁰. Dass man in vielen Großvereinen kaum noch auf die beitriftsimmanente Richtigkeitsgewähr für das Statut bauen darf, ist jedoch nicht oder zumindest nicht ausschließlich auf die Komplexität der Organisationsstruktur zurückzuführen, sondern hat einen anderen, tieferen Grund: Vielfach wird die Attraktivität der Mitgliedschaft nicht durch die ideellen Ziele des Vereins, sondern durch sein Dienstleistungsangebot vermittelt. Die Mitglieder treten dem Verein

86 *Nicklisch*, Inhaltskontrolle von Verbandsnormen, 1982, S. 40.

87 MünchKommBGB/*Reuter* (Fn. 10), vor § 21 Rn. 113, § 39 Rn. 1; *ders.*, Die Verbände in der Privatrechtsordnung (Fn. 2), S. 211, 230 f.; *Fastrich*, Richterliche Inhaltskontrolle im Privatrecht, 1992, S. 141 f.; *Nicklisch* (Fn. 86), S. 40 f.; *Schmiegel* (Fn. 53), S. 10 ff.; *Teubner*, Organisationsdemokratie und Verbandsverfassung, 1978, S. 38 f.; der Sache nach auch OLG Celle, NJW-RR 1995, 1273.

88 BGHZ 105, 306, 318; bestätigt durch BGHZ 128, 93.

89 So bei »Vereinspyramiden« *Steinbeck* (Fn. 1), S. 227.

90 Dazu oben unter II.

nicht bei, um aktiv am Vereinsleben teilzunehmen, sondern um zu günstigen Konditionen Versicherungen, Rechtsschutz oder andere Serviceleistungen in Anspruch nehmen zu können.

Dieses insbesondere in Automobilclubs zu beobachtende Phänomen der »selektiven Beitrittsanreize« beschwört in ähnlicher Weise die Gefahr des Machtmissbrauchs herauf wie eine überragende Machtstellung des Vereins im wirtschaftlichen oder sozialen Bereich. Folge der auf der reinen Konsumentenhaltung beruhenden Passivität der Mitglieder ist nämlich, dass die Vereinsgeschicke in die Hände einer kleinen, in der Regel aus dem Vorstand und einigen anderen Funktionsträgern bestehenden Minderheit geraten, die ein nahezu unkontrolliertes Eigenleben entfalten kann⁹¹. Eine Einschränkung der Satzungsautonomie in Form einer Inhaltskontrolle der Satzung ist daher auch in solchen Vereinen geboten, die ihre Mitglieder mittels wirtschaftlich attraktiver Serviceleistungen rekrutieren⁹². Dieses Kriterium, dessen Vorliegen anhand der objektiven Gegebenheiten im Einzelfall (Mitgliederwerbung? Ausnutzung oder Verstärkung der Mitgliederapathie durch gezielte Reduktion von Mitwirkungsmöglichkeiten?) festzustellen ist, ist der Anknüpfung an Besonderheiten im Organisationsaufbau – und auch der ausschließlichen Anknüpfung an die Mitgliederzahl⁹³ – vorzuziehen. Man muss sich freilich darüber im Klaren sein, dass der Nutzen der Inhaltskontrolle von Satzungswerken begrenzt ist. Sie vermag zwar im Rahmen eines Rechtsstreits unbillige Satzungsklauseln zu Fall zu bringen, taugt aber nicht dazu, die Binnenordnung einer Totalrevision zu unterziehen und eine nach den Umständen angemessen erscheinende Kontrollverfassung zu installieren⁹⁴.

VI. Rechtspolitischer Ausblick

Der vorstehende Befund führt zur Aufgabe des Gesetzgebers, der sich, was das innere Vereinsrecht betrifft, seit In-Kraft-Treten des BGB vor mehr als 100 Jahren passiv verhält. Soll er der Entwicklung im Bereich der Großvereine auch weiterhin ihren Lauf lassen, oder sind rechtspolitisch bedenkliche Lücken des Vereinsrechts zutage getreten, die sein Eingreifen erfordern? Vereinzelt wird behauptet, es gebe

91 Säcker (Fn. 1), S. 6 f.; Kübler, *Privatrecht und Demokratie – zur Aktualität gesellschaftstheoretischer Vorstellungen in der Jurisprudenz*, in: FS L. Raiser, 1974, S. 687, 723 f.

92 MünchKommBGB/Reuter (Fn. 10), vor § 21 Rn. 110; Kohler (Fn. 62), S. 219 ff.

93 Entsprechende Vorschläge bei Fastrich (Fn. 87), S. 144 (Inhaltskontrolle bei Vereinen ab etwa 300 bis 500 Mitgliedern) und Steinbeck (Fn. 1), S. 228 f., die eine Inhaltskontrolle bei Vereinen mit mehr als 3000 Mitgliedern grundsätzlich für geboten hält. Als gesetzlichen Anknüpfungspunkt zieht sie den seit 1993 aufgehobenen (!) § 43a Abs. 1 Satz 1 GenG a.F. heran, der für Genossenschaften mit mehr als 3000 Mitgliedern eine obligatorische Vertreterversammlung vorsah.

94 Eingehend zu den Möglichkeiten und Grenzen der Inhaltskontrolle Segna (Fn. 9), S. 384 ff.

solche Lücken, und sie hätten inzwischen das Ausmaß einer »Flutwelle«, die zur Errichtung einer »präventiven, massiven Deichkonstruktion« in Form eines privatrechtlichen Vereinsgesetzes zwingt⁹⁵. Bei dieser Einschätzung handelt es sich um ein Zerrbild, und deshalb ist der daraus abgeleiteten Empfehlung zu widersprechen. Der Beitrag hat gezeigt, dass die vielfältigen Bemühungen um eine effiziente Aufsicht in komplexen Strukturen Früchte zu tragen beginnen. Rechtsprechung und Schrifttum sind in den vergangenen Jahren mit der Fortbildung des inneren Vereinsrechts ein gutes Stück vorangekommen⁹⁶. Vor allem aber ist es die Vereinspraxis, in der sich die Einsicht in die Vorteile einer »modernen« Organisationsverfassung mehr und mehr Bahn bricht. Die Notwendigkeit eines *flächendeckenden* Eingriffs in die Vereinsautonomie in Gestalt einer Sonderkodifikation ist insofern nicht erkennbar.

Wohl trifft es zu, dass Reformbedarf besteht. Aber dieser Bedarf lässt sich durch *punktueller* Verbesserungen des geltenden Vereinsrechts befriedigen. So ist ungeachtet der Tatsache, dass viele Großvereine mittlerweile aus freien Stücken ein an handelsrechtlichen Standards orientiertes Rechnungswesen eingerichtet haben, an der Forderung festzuhalten, Vereine ab einer bestimmten Größenordnung zur Bilanzierung, Abschlussprüfung und Publizität zu verpflichten. Damit sollten die Rechtsstellung der Mitgliederversammlung stärkende Regelungen einhergehen, die der geschilderten Praxis, eine »ordentliche« Delegiertenversammlung nur im Abstand von drei oder vier Jahren einzuberufen, ein Ende bereiten⁹⁷.

Gegen Reformvorschläge dieser Art ist vor kurzem eingewandt worden, die gesellschaftspolitisch wichtige Struktur des Idealvereins würde dadurch irreversiblen Schaden nehmen, ja sogar zerstört werden⁹⁸. Wer ein solches Szenario an die Wand malt, tut der rechtspolitischen Debatte keinen Gefallen, auch wenn das dahinter stehende Anliegen, unsere vielfältige Vereinslandschaft vor Überregulierung zu schützen, vollauf berechtigt ist. Es geht nicht um eine überflüssige Gängelung der Praxis, nicht um Zwangsdemokratisierung, schon gar nicht um die Zerstörung unserer blühenden Vereinslandschaft. Es geht um die Beseitigung von Mängeln der §§ 21 ff. BGB durch Sonderregeln, die dem erhöhten Bedürfnis nach Kontrolle und Transparenz in Großvereinen Rechnung tragen. Die Reform des österreichi-

95 Bär, Die Schranken der Vereinsautonomie – historisch-dogmatische Überlegungen zu einem Vereinsgesetz, 1996, S. 368.

96 Das gilt freilich nur *cum grano salis*. Als Rückschritt ist etwa die Entscheidung LG München I, DB 2003, 1316 ff. zu werten, in der es um die (vom Gericht verneinte) Frage ging, ob der ADAC den Rechnungslegungsvorschriften des Publizitätsgesetzes unterliegt. Das Problembewusstsein dieser Entscheidung bleibt noch deutlich hinter dem viel gescholtenen ADAC-Urteil des Bundesgerichtshofs aus dem Jahre 1982 (BGHZ 85, 84) zurück; kritisch denn auch Segna, DB 2003, 1311 ff.; zur Konzernrechnungslegungspflicht von Großvereinen siehe auch Niehus, DB 2003, 1125 ff.

97 Ausführlicher Reformvorschlag bei Segna (Fn. 9), S. 423 ff.; ferner ders., NZG 2002, 1048, 1054 f.

98 S. Ott, ZRP 2002, 433 ff. in seiner Erwiderung auf Adams/Maßmann, ZRP 2002, 128 ff.

schen Vereinsrechts liefert ein aktuelles Beispiel dafür, dass ein mit Augenmaß konzipierter Rechtsrahmen sehr wohl größenabhängige Differenzierungen zwischen verschiedenen Vereinstypen verträgt: § 22 des Vereinsgesetzes 2002 verpflichtet Vereine mit einem jährlichen Einnahmen- oder Ausgabenvolumen von mehr als einer Million Euro zur Aufstellung eines Jahresabschlusses. Vereine mit einem jährlichen Einnahmen- oder Ausgabenvolumen von mehr als drei Millionen Euro und Vereine mit einem Spendenaufkommen von mehr als einer Million Euro haben einen erweiterten Jahresabschluss aufzustellen und außerdem für eine Abschlussprüfung zu sorgen. Mit diesem Stufenmodell hat der österreichische Gesetzgeber eine Wegmarke gesetzt, hinter der das deutsche Vereinsrecht nicht zurückbleiben sollte.

VII. Zusammenfassung

Das Vereinsrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs (§§ 21 ff. BGB) ist auf den überschaubaren Zusammenschluss von lediglich lokaler Bedeutung zugeschnitten. Neben die vielen Kleinvereine sind jedoch Großvereine verschiedenster Art getreten. So gibt es mitgliederstarke Gesamtvereine, die sich dadurch auszeichnen, dass die Mitglieder sparten- oder gebietsweise in selbständigen oder unselbständigen Untergliederungen zusammengefasst sind. Und es gibt den Vereinsverband, der sich ausschließlich aus ihrerseits selbständigen Vereinen zusammensetzt. In derartigen Großvereinen, die regelmäßig in erheblichem Umfang wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, funktioniert das vom Gesetzgeber vorgesehene Modell der unmittelbaren Steuerung und Überwachung des Vorstands nur noch eingeschränkt oder überhaupt nicht mehr. In Gesamtvereinen mit selbständigen Zweigvereinen, wo die Mitgliederversammlung typischerweise durch eine Delegiertenversammlung ersetzt wird, begründet die dadurch bedingte Mediatisierung der Mitgliederrechte die Gefahr, dass sich die Verbandsspitze verselbständigt. Diese Gefahr kann sich noch erhöhen, wenn die Autonomie der Zweigvereine zugunsten des Hauptvereins eingeschränkt wird. Auch in »mitgliederfernen« Vereinsverbänden kann es je nach Satzungsgestaltung zu Oligarchisierungserscheinungen kommen.

Viele der bei Großvereinen auftretenden Regelungs- und Kontrollprobleme lassen sich bereits durch eine sachgerechte Auslegung und Fortbildung des geltenden Rechts bewältigen. So ist mittlerweile anerkannt, dass eine Delegiertenversammlung repräsentativ zusammengesetzt sein muss, d.h. nicht dazu missbraucht werden darf, bestimmte Mitgliedergruppen aus dem Willensbildungsprozess zu drängen und den Vorstand von der Basis abzuschotten. Wird das Selbstverwaltungsrecht eines Vereins zugunsten des Hauptvereins bzw. Dachverbands eingeschränkt, so darf die Fremdbestimmung nicht eine solche Intensität erreichen, dass dem Verein als Personenverband keine eigene Bedeutung mehr zukommt. Weisungs-, Zustimmungs- und Aufsichtsrechte von Hauptvereinen und Dachverbänden

den sind also für sich genommen unbedenklich, dürfen aber im Zusammenwirken mit weiteren Einflussrechten nicht dazu führen, dass die Zweig- bzw. Mitgliedsvereine ihre Selbständigkeit verlieren. Der mitunter vertretenen Auffassung, die Satzungen von mehrstufigen Vereinen unterlägen außerdem einer Inhaltskontrolle am Maßstab des § 242 BGB, ist nicht zu folgen. Zulässig, aber auch erforderlich ist eine Inhaltskontrolle vielmehr nur in solchen Vereinen, die über eine überragende Machtstellung im wirtschaftlichen oder sozialen Bereich verfügen oder ihre Mitglieder mittels wirtschaftlich attraktiver Serviceleistungen rekrutieren.

Bedenkt man, dass sich die Einsicht in die Vorteile einer »modernen« Organisationsverfassung auch in der Vereinspraxis mehr und mehr Bahn bricht, so ist die Notwendigkeit eines flächendeckenden Eingriffs in die Vereinsautonomie in Form eines Vereinsgesetzes nicht erkennbar. Zwar besteht Reformbedarf, doch lässt sich dieser durch punktuelle Verbesserungen des Vereinsrechts befriedigen. So sollte der Gesetzgeber Vereine ab einer bestimmten Größenordnung zur Bilanzierung, Abschlussprüfung und Publizität verpflichten. Im Zuge dessen sollte auch der Praxis mancher Vereine ein Ende bereitet werden, eine »ordentliche« Delegiertenversammlung nur im Abstand von drei oder vier Jahren einzuberufen.

VIII. Summary

The association law of the German Civil Code (§§ 21 ff. BGB) is originally conceived for small associations of merely local importance. However various forms of large associations have appeared alongside the numerous small associations. Thus there are large collective associations (Gesamtverein), whose distinctive feature is that the members are constituted according to branch or area in independent or dependent sub-branches. Then there is the group of associations (Vereinsverband) which is made up exclusively of independent associations. In such large associations, which generally contain a significant proportion of commercial business entities, the model of direct taxation and regulation of the management board intended by the legislature operates only to a limited extent or not at all. In the collective associations with independent branch associations, where the members' general meeting is typically replaced by a meeting of delegates, the indirect mediation of members' rights leads to the danger that the association leadership is self-perpetuating. This danger can be increased if the autonomy of the branch association is limited in favour of the main association. Also in groups of associations which are distant from the members, such oligarchic features can arise depending on the nature of the statutes.

Many of the regulation and monitoring problems arising in large associations can be resolved through an appropriate interpretation and development of the applicable law. Thus it is now recognized that a meeting of delegates must be constituted in a representative manner, that is it may not be misused to exclude certain

groups of members from the decision making process or to isolate the management board from the broad membership. If the association's right of autonomy is limited in favour of the main association or umbrella association, then the external powers of direction (*Fremdbestimmung*) may not develop to such an extent that the association loses its significance as a grouping of persons (*Personenverband*). The managerial powers, consenting and supervisory rights of main associations and umbrella associations do not in themselves pose a problem, but may not in connection with further rights of influence lead to the situation where branch or member associations lose their independence.

The occasionally held view is not to be followed that in addition the statutes of hierarchical associations (*mehrstufige Vereine*) are subject to substantive regulation in accordance with § 242 BGB. Substantive regulation is both admissible and more necessary in those associations which enjoy a paramount right in the commercial or social field or which recruit their members by means of commercially attractive service provision.

In view of the way that the understanding or realization is gaining ground of the advantages of a »modern« organisational constitution including in the practical operation of the association, then the necessity for intervention in association autonomy by means of a uniform association law is no longer apparent. While there is need for reform, this can be met through the strategic improvement of association law. Thus the legislature should require associations of a certain size to meet requirements of balance sheet accounting, auditing or publicity. Similarly the practice should be ended whereby many associations convene an ordinary delegates meetings at intervals of only three or four years.

Interorganisationelle Strukturen und Umsatzsteuerrecht

MARKUS ACHATZ / HELMUT MORITZ

I. Vorbemerkung	43	4. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Veräußerung von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft	51
II. Die Unternehmereigenschaft als Voraussetzung für die Neutralität der Umsatzsteuer	44	V. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen den Mitgliedern interorganisationeller Strukturen	52
III. Die umsatzsteuerliche Organschaft bei gemeinnützigen Organisationen	45	1. Allgemeines	52
1. Allgemeines	45	2. Interorganisationelle Leistungen als Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn	52
2. Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft	46	3. Umlagen im Rahmen der interorganisationellen Dienstleistungserbringungen	53
3. Rechtsfolgen der Organschaft	47	4. Interorganisationelle Dienstleistungen nach dem Poolkonzept	54
IV. Holdingkonstruktionen in der Umsatzsteuer	48	VI. Zusammenfassung	55
1. Allgemeines	48	VII. Summary	57
2. Die Rechtsprechung des EuGH zur Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften	49		
3. Die Zurechnung der Beteiligungen vor dem Hintergrund der »Sphärentheorie«	50		

I. Vorbemerkung

Interorganisationelle Strukturen, somit Strukturen, an denen zumindest zwei unterschiedliche (Steuer-)Subjekte beteiligt sind, gewinnen auch im Bereich der gemeinnützigen Körperschaften zunehmend an Bedeutung. Die Gründe dafür können sowohl im steuerlichen Bereich liegen, wenn z.B. gemeinnützigkeitsschädliche Tätigkeiten in eigene Rechtsträger ausgegliedert werden, sehr oft entstehen komplexere Strukturen aber aufgrund organisatorischer oder betriebswirtschaftlicher Anforderungen.

Doch auch wenn interorganisationelle Strukturen aus nichtsteuerlichen Überlegungen entstehen, so haben sie doch oft steuerliche Konsequenzen. Diese gilt es schon im Vorfeld zu beachten, um negative Folgen zu vermeiden bzw. durch entsprechende Gestaltungsmaßnahmen gewünschte steuerliche Folgen erreichen zu können.

Zunächst muss bei der Umsetzung von interorganisationellen Strukturen ganz allgemein darauf geachtet werden, die Gemeinnützigkeit und die damit verbundenen Steuerbegünstigungen zu erhalten¹. Speziell aus umsatzsteuerlicher Sicht gilt

1 Vgl. dazu den Beitrag von *Hüttemann* in diesem Band.

es darüber hinaus, die Kostenneutralität der Steuer innerhalb der Unternehmerkette zu wahren. Die Kostenneutralität ergibt sich aus der Konzeption der Steuer, wonach der Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers innerhalb der Unternehmerkette der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers gegenübersteht. Die Umsatzsteuer führt daher innerhalb der Unternehmerkette grundsätzlich zu keiner Kostenbelastung². Probleme tauchen aber immer dann auf, wenn dieser Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette eingeschränkt oder untersagt wird. Dies kann sich zum einen aufgrund fehlender Unternehmereigenschaft oder aufgrund der Erbringung von unecht steuerbefreiten Leistungen durch ein Mitglied innerhalb der Kette ergeben. Beides kann insbesondere bei Leistungen von gemeinnützigen Organisationen vorkommen.

Interorganisationelle Strukturen bieten nun einerseits die Möglichkeit, solche negativen Rechtsfolgen zu vermeiden oder zumindest deren Auswirkungen zu vermindern. Andererseits kann jedoch durch den Aufbau solcher Strukturen auch die Unternehmereigenschaft einzelner Mitglieder verloren gehen oder etwa die unechte Befreiung eines Mitglieds auf andere Mitglieder der Struktur »ausstrahlen«, womit an sich zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer wirtschaftlich mit Umsatzsteuer belastet werden. Der Aufbau einer interorganisationellen Struktur wird aus umsatzsteuerlicher Sicht daher immer unter Beachtung der umsatzsteuerlichen Vor- und Nachteile zu erfolgen haben. Vor diesem Hintergrund sollen in folgendem Beitrag die gängigsten Formen von interorganisationellen Strukturen, nämlich die Organschaft und Holdingkonstruktionen sowie Leistungsverrechnungen innerhalb von Konzernen hinsichtlich ihrer umsatzsteuerlichen Konsequenzen untersucht werden.

Kernpunkt aller nachfolgenden Untersuchungen ist die Unternehmereigenschaft der an der Struktur beteiligten Personen, weshalb die Voraussetzungen dafür im Folgenden kurz dargestellt werden sollen.

II. Die Unternehmereigenschaft als Voraussetzung für die Neutralität der Umsatzsteuer

Nur der Unternehmer unterliegt mit seinen entgeltlichen Leistungen der Umsatzsteuer und nur der Unternehmer ist berechtigt, Vorsteuern in Abzug zu bringen. Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist hierbei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Aus der Definition geht hervor, dass die Frage der Unternehmereigenschaft eng mit der Einnahmierzielung und somit der Frage der Erbringung entgeltlicher

² Vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Aufl. 1999, Einf. Tz. 46 ff.

Leistungen zusammenhängt³. Die Einnahmenerzielung muss nach herrschender Auffassung aber nicht primäre Motivation für die Tätigkeit sein. Es ist daher anerkannt, dass auch ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten Unternehmereigenschaft begründen können. Andererseits führt nicht jede Einnahmenerzielung zur Unternehmereigenschaft. Aus der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer, die Verwendung von Einkommen für verbrauchsfähige Nutzen zu belasten, ist vielmehr zu folgern, dass die erzielten Einnahmen in einem wirtschaftlichen Austauschverhältnis mit den erbrachten Leistungen stehen müssen. Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Austauschverhältnisses wird insbesondere bei gemeinnützigen Organisationen zu prüfen sein, finanzieren sich diese doch oft durch Zuschüsse, Mitgliedsbeiträge und nicht kostendeckende Preise. Die Frage des Vorliegens eines wirtschaftlichen Austauschverhältnisses bei derartigen Gestaltungen soll im Folgenden nicht näher vertieft werden, diesbezüglich sei auf die umfangreiche zu dieser Frage ergangenen Literatur sowie auf die Rechtsprechung sowohl des BFH als auch des EuGH verwiesen⁴. Als Grundsatz kann jedoch festgehalten werden, dass nur dann eine die Unternehmereigenschaft begründende Leistung gegen Entgelt vorliegt, wenn eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, d.h. die Gegenleistung um der Leistung willen gegeben wird⁵.

Weitere Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft ist, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Natürlichen Personen fehlt gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG die Selbständigkeit, wenn sie in einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass die den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Juristische Personen sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dann nicht selbständig tätig, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind (Organschaft). Die Voraussetzungen und Folgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft werden nachfolgend näher dargestellt.

III. Die umsatzsteuerliche Organschaft bei gemeinnützigen Organisationen

1. Allgemeines

Auch wenn im geltenden Umsatzsteuerrecht die Organschaft für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer wegen des Vorsteuerabzugs im Regelfall zu keinen wesentlichen Vorteilen führt⁶, kann sie immer dann genutzt werden, wenn der Vor-

3 *Achatz*, Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, DStJG Band 26, 2003, S. 279 ff.

4 Vgl. zur Rspr. *Achatz*, in: Jachmann (Fn. 3) m.w.N.

5 Grundlegend zum Leistungsaustausch z.B. BFH 7. 5. 1981 – V R 47/76 (V).

6 Vgl. *Hüttemann*, Organschaft und Gemeinnützigkeit, in: Handbuch der Organschaft, S. 405.

steuerabzug aufgrund fehlender Unternehmereigenschaft oder einer unechten Befreiung eingeschränkt ist. Dies wird insbesondere im Non-Profit-Sektor oft der Fall sein. Gliedert etwa ein gem. § 4 Nr. 16 UStG steuerbefreites Krankenhaus aus betriebswirtschaftlichen oder haftungsrechtlichen Gründen einen bestimmten Funktionsbereich auf eine selbständige Kapitalgesellschaft aus, so werden die Lieferungen und sonstigen Leistungen der Funktionsgesellschaft mit Umsatzsteuer belastet, für die vom Leistungsempfänger (Krankenhaus) kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Wird zwischen der umsatzsteuerbefreiten Einrichtung und der Funktionsgesellschaft eine Organschaft begründet, entfällt die Umsatzsteuerpflicht auf die Zwischenumsätze im Organkreis, ohne dass die zivilrechtliche Selbständigkeit der Organgesellschaft aufgehoben wird. Damit entfällt die Umsatzsteuerbelastung für den Zwischenumsatz⁷.

Durch eine Organschaft kann aber nicht nur die Umsatzsteuerbelastung der innerorganschaftlichen Umsätze beseitigt werden, es kann auch der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit an sich steuerbefreiten Tätigkeiten erlangt werden.

So sind etwa die Umsätze einer berufsbildenden Einrichtung grundsätzlich steuerbefreit. Wird diese Einrichtung in der Rechtsform einer GmbH betrieben und ist sie Organtochter in einem Organkreis, der ausschließlich steuerpflichtige Umsätze tätigt, sind die Vorsteuern der GmbH für den Organträger in voller Höhe abzugsfähig, vorausgesetzt die GmbH erbringt ihre Leistungen ausschließlich an den Organkreis. Wäre keine Organschaft gegeben, so wären die Umsätze der GmbH nach § 4 Nr. 21 lit. b UStG steuerfrei und schlossen den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG aus⁸.

2. Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn die juristische Person nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist.

Organträger einer umsatzsteuerlichen Organschaft kann jedes Unternehmen i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG sein. Im Gegensatz zur österreichischen Regelung, die das Vorliegen eines Unternehmers voraussetzt, genügt es, wenn der Organträger erst durch die Begründung der umsatzsteuerlichen Organschaft zum Unter-

7 Im Ergebnis tritt eine umsatzsteuerliche Entlastung für jene Entgeltsteile ein, die kalkulatorisch auf den Personalaufwand des ausgegliederten Rechtsträgers und seine Gewinnspanne entfallen. Der Sachaufwand bleibt umsatzsteuerlich belastet, da dem ausgegliederten Rechtsträger als Organ des steuerbefreiten Organträgers kein Vorsteuerabzug zusteht.

8 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum UStG, § 2 Anm. 634.

nehmer wird. Auch eine Steuersatzbegünstigung steht der umsatzsteuerlichen Organträgerereignis nicht entgegen⁹.

Organgesellschaften können nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nur juristische Personen des Privatrechts sein. In Betracht kommen somit insbesondere die GmbH, AG und KGaA. Vereine und Stiftungen sind zwar juristische Personen, nach herrschender Ansicht ist bei diesen Rechtsformen aber regelmäßig keine finanzielle Eingliederung möglich¹⁰. In Österreich wird hingegen die Auffassung vertreten, dass auch Vereine Organgesellschaften darstellen können, wenn der Organträger satzungsmäßig die Willensbildung beherrscht¹¹. Nach der Rspr. des BFH liegt allerdings finanzielle Eingliederung nur dann vor, wenn der Organträger so viele Anteile in seiner Hand vereinigt, wie nach der Satzung der beherrschten juristischen Person erforderlich ist, um alle Beschlüsse in seinem Sinne treffen zu können¹². Dies spricht dafür, dass für eine finanzielle Eingliederung tatsächlich »Anteile« vorliegen müssen und daher Vereine und Stiftungen keine Organgesellschaften darstellen können.

Wirtschaftliche Eingliederung liegt dann vor, wenn das Organ gemäß dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens in engem Zusammenhang mit diesem fördernd und ergänzend wirtschaftlich tätig ist¹³. Ist die Organgesellschaft durch Ausgliederung entstanden, so kann dies ein Anhaltspunkt dafür sein, dass die wirtschaftliche Eingliederung gegeben ist¹⁴. Dies gilt insbesondere dann, wenn nach der Ausgliederung eine Betriebsaufspaltung vorliegt¹⁵.

Organisatorische Eingliederung ist schließlich dann anzunehmen, wenn sichergestellt ist, dass in der finanziell beherrschten Gesellschaft der Wille des beherrschenden Gesellschafters in der laufenden Geschäftsführung auch tatsächlich durchgeführt wird¹⁶. Dies ist stets anzunehmen, wenn in der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft dieselben Personen tätig sind¹⁷.

3. Rechtsfolgen der Organschaft

Ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Organschaft, dies wird ab dem Erfüllen der oben angesprochenen Voraussetzungen der Fall sein, sind die innerorganschaftlichen Umsätze als nichtsteuerbare Innenumsätze anzusehen. Die Umsätze der Organgesellschaften einschließlich der Verwirklichung der Tatbestände des Eigenverbrauchs werden dem Organträger zugerechnet. Er schuldet die darauf entfal-

⁹ § 12 Abs 2 Nr. 8a UStG.

¹⁰ *Stadie* (Fn. 8), § 2 Anm. 673 ff.

¹¹ *Ruppe*, UStG 1994, 2. Aufl. 1999, Rn. 101.

¹² BFH 14. 12. 1978, BStBl. II 1979, 288.

¹³ BFH 15. 6. 1972, BStBl. II 1972, 840.

¹⁴ BFH 30. 6. 1960, HFR 1961, 114.

¹⁵ *Hüttemann* (Fn. 6), S. 407.

¹⁶ *Stadie* (Fn. 8), § 2 Anm. 696 ff.

¹⁷ *Hüttemann* (Fn. 6), S. 407.

lende Umsatzsteuer. Auch kommt lediglich dem Organträger das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Die Abzugsfähigkeit richtet sich gem. § 15 UStG nach den dem Organträger zuzurechnenden Außenumsätzen der Organgesellschaft bzw. der Verwendung im Organkreis. Werden somit Bezüge von Dritten für Innenleistungen verwendet, so richtet sich die Abzugsfähigkeit nach der Verwendung durch den Unternehmer, d.h. nach den Außenumsätzen des Organkreises, in die diese Innenleistungen einfließen oder einfließen sollten.

Fraglich ist, ob die Bildung einer Organschaft Auswirkungen auf den Gemeinnützigkeitsstatus einer der beteiligten Mitglieder haben kann. Unproblematisch ist hierbei zunächst die Eingliederung einer steuerbegünstigten Organgesellschaft in einen steuerbegünstigten Organträger oder eine Organschaft zwischen zwei steuerbegünstigten Körperschaften¹⁸. Die Praxis der Finanzverwaltung anerkennt überdies auch eine Organschaft zwischen einem nicht steuerbegünstigten Organträger und einer steuerbegünstigten Organgesellschaft, obwohl das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung die Förderung und Ergänzung des Unternehmens durch die Organgesellschaft verlangt und hier ein Verstoß gegen den Selbstlosigkeitsgrundsatz gesehen werden könnte¹⁹.

IV. Holdingkonstruktionen in der Umsatzsteuer

1. Allgemeines

Interorganisationelle Strukturen müssen nicht zwangsläufig aus einer umsatzsteuerlichen Organschaft bestehen. Aufgrund der oben angesprochenen Voraussetzungen wird eine Organschaft im Gemeinnützigkeitsbereich sogar eher selten anzutreffen sein. Viel häufiger dürften interorganisationelle Strukturen zu Holdingkonstruktionen führen, indem verschiedene organisatorisch zusammengehörige Tätigkeiten in eigenständige Organisationen ausgegliedert werden, deren Anteile von einer einzelnen Holdinggesellschaft gehalten werden. Als Holding kommen dabei nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern insbesondere auch Stiftungen und Vereine in Betracht. Untergeordnete Einrichtungen müssen aber jedenfalls die Möglichkeit bieten, sich am Kapital zu beteiligen, weshalb sich der Kreis dieser Einrichtungen wohl auf Personen- und Kapitalgesellschaften beschränken wird. Im Gegensatz zur Organschaft bleiben bei Holdingkonstruktionen die einzelnen Einheiten grundsätzlich selbständige Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinn. Dies bedeutet, dass Leistungen zwischen den Einheiten grundsätzlich umsatzsteuerpflichtige Leistungen darstellen. Um die Kostenneutralität der Umsatzsteuer zu sichern, ist daher darauf zu achten, dass den einzelnen Mitgliedern Unternehmereigenschaft zukommt. Diese wird bei den untergeordneten Gesellschaften grund-

18 Hüttemann (Fn. 6), S. 407.

19 BMF 7. 11. 1973, UR 1973, 288; vgl. auch Hüttemann (Fn. 6), S. 407.

sätzlich gegeben sein, soweit sie mit nachhaltigen Tätigkeiten gegen Entgelt nach außen hin auftreten. Bei mehr oder weniger inaktiven Holdinggesellschaften wird diese Frage allerdings nicht so einfach zu beantworten sein. Nach der Rechtsprechung des BFH ist auch die so genannte »Führungsholding«, also eine Holdinggesellschaft, die aktiv in die Geschäftsführung und Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift, als Unternehmer anzusehen. Probleme könnten sich jedoch dann ergeben, wenn sich die Tätigkeit einer Holdinggesellschaft tatsächlich auf das Halten und Verwalten der Beteiligungen beschränkt. In diesem Fall wird die Unternehmereigenschaft der Holding in aller Regel zu verneinen sein²⁰.

2. Die Rechtsprechung des EuGH zur Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften

Auch der EuGH hat sich bereits des Öfteren zur Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften geäußert. Das erste Urteil des EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Holdinggesellschaften erging am 20. 6. 1991 in der Rechtsache C-60/90, »Polysar«. Der Gerichtshof führte aus, dass der bloße Erwerb und das Halten von Beteiligungen keine Unternehmereigenschaft i.S.d. 6. MwSt.-Richtlinie begründe. Der Erwerb von Beteiligungen als solcher stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, zumal eine etwaige Dividende lediglich Ausfluss der bloßen Innehabung der Beteiligung ist. Etwas anderes gelte aber dann, wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafterin zustehen, mit einem mittelbaren oder unmittelbaren Eingreifen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an denen die Beteiligung besteht. Daraus wurde in der Literatur z.T. eine Bestätigung der damals geltenden Ansicht abgeleitet, dass eine Führungsholding (im Gegensatz zur reinen Finanzholding) schon aufgrund ihrer (auch unentgeltlichen) Verwaltungstätigkeit gegenüber den Tochtergesellschaften als Unternehmer anzusehen ist²¹. Zum Teil wurde auch vertreten, dass sich die Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft aus der Zurechnung der Verhältnisse der Tochtergesellschaft ergibt²². Festzuhalten ist jedoch, dass der EuGH die Frage, ob auch unentgeltliche Leistungen einer Holdinggesellschaft gegenüber ihrer Tochtergesellschaften zur Unternehmereigenschaft der Holding führen, im Urteil »Polysar« nicht beantwortet hat.

Eine Klärung dieser Frage ergab sich aus der weiteren Rechtsprechung zunächst nicht. Im Urteil »Sofitam«²³ wiederholte der EuGH lediglich seine Aussage, wo-

20 In diesem Sinne auch die langjährige Rechtsprechung des BFH. Vgl. z.B. BFH 20. 1. 1988 – X R 48/81, BStBl. II 1988, 557.

21 *Robisch*, Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften, UR 2001, 100 f.

22 *Stadie* (Fn. 8), § 2 Anm. 205 f.

23 EuGH 22. 6. 1993, Rs. C-333/91 »Sofitam«, Slg. 1993 I-3513.

nach das bloße Innehaben einer Beteiligung keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. 6. MwSt.-Richtlinie sei. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Fall ergab sich die Unternehmereigenschaft aber aus unstrittigen mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen. Zum Ausmaß des Vorsteuerabzugs führte der EuGH dann aus, dass Dividenden kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit seien und daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Daher werden sie auch bei der Berechnung des pro-rata-Satzes außer Ansatz gelassen.

Im Urteil vom 14. 11. 2000²⁴ führte der EuGH schließlich aus, dass Eingriffe der Holdinggesellschaft in die Verwaltung der Tochtergesellschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit sind, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschließen, die gem. Art. 2 der 6. MwSt.-Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Dienstleistungen gegen Entgelt ausgeführt werden müssen, um die Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft zu begründen. Dieser Ansicht folgte der Gerichtshof auch im Urteil vom 12. 7. 2001 »Welthgrove«²⁵.

Im Urteil »Cibo Participations«²⁶ ging es um die Frage, ob die mit dem Erwerb der Beteiligung zusammenhängenden Kosten zum Vorsteuerabzug berechtigen, ob somit die Beteiligungen an sich zur unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Sphäre zuzurechnen sind. Entgegen der Ansicht der Generalanwältin gewährte der EuGH den Vorsteuerabzug: Zwischen den von der Holding bei Erwerb der Beteiligung an der Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen besteht zwar kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang, die Kosten sind aber Teil der allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen und gehören daher zu den Preiselementen aller Produkte/Leistungen des Unternehmens. Der Vorsteuerabzug steht daher in jenem Verhältnis zu, in dem die Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zu jenen Umsätzen stehen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Beteiligungen, in deren Verwaltung eine Holding durch entgeltliche Dienstleistungen eingreift, zählen damit zur unternehmerischen Sphäre der Holding²⁷.

3. Die Zurechnung der Beteiligungen vor dem Hintergrund der »Sphärentheorie«

Der EuGH folgt daher grundsätzlich der von der deutschen Finanzverwaltung entwickelten²⁸ und auch vom BFH²⁹ vertretenen »Sphärentheorie«, wonach jeder Unternehmer neben seiner unternehmerischen Sphäre auch eine nichtunternehme-

24 EuGH 14. 11. 2000, Rs. C-142/99 »Floridienne und Berginvest«, Slg. 2000 I-9567.

25 EuGH 12. 7. 2001, Rs. C-102/00 »Welthgrove«, Slg. 2001 I-5679.

26 EuGH 27. 9. 2001, Rs. C-16/00 »Cibo Participations«, Slg. 2001 I-6663.

27 *Eggers/Korf*, Umfang des Vorsteuerabzugs bei Holdinggesellschaften, DB 2002, 1238.

28 BMF-Schreiben vom 15. 3. 1971 – IV A/2 – S 7104 – 5/70, IV A/1 – S 7300 – 6/69, BStBl. I 1971, 189 = UR 1971, 108.

29 BFH 20. 12. 1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176.

rische Sphäre haben kann. Eine Holdinggesellschaft kann daher insoweit eine nichtunternehmerische Sphäre haben, als sie im bloßen Halten der Beteiligung tätig wird. Daneben kann auch eine unternehmerische Sphäre bestehen, die die Aktivitäten zur Erbringung steuerbarer Umsätze umfasst.

Was nun die Zurechnung der Beteiligungen zur unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Sphäre betrifft, so hat der EuGH lediglich klargestellt, dass jene Beteiligungen, für die die Holdinggesellschaft Leistungen gegen Entgelt erbringt, der unternehmerischen Sphäre zuzuordnen sind³⁰. Gleiches müsste auch dann gelten, wenn die Holdinggesellschaft die Leistungen nicht selbst erbringt, sondern von Dritten zukaft. Nichts anderes kann natürlich auch dann gelten, wenn die Holdinggesellschaften diese Leistungen nicht von fremden Dritten, sondern von einer konzernzugehörigen Gesellschaft erwirbt. In diesem Fall sind dann nicht nur jene Beteiligungen dem Unternehmensbereich zuzuordnen, an die i.S.d. EuGH-Rechtsprechung entgeltliche Leistungen erbracht werden, sondern auch jene Konzerngesellschaften, von denen die Leistungen zugekauft werden, da diese Beteiligungen unmittelbar der unternehmerischen Tätigkeit der Holdinggesellschaft (der Erbringung von Konzerndienstleistungen) dienen. Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb einer solchen Beteiligung sind daher abzugsfähig³¹. Wird hingegen eine Beteiligung erworben, die nicht im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Aktivität der Holdinggesellschaft steht und werden an diese Gesellschaft auch nicht entgeltliche Leistungen erbracht, so ist diese Beteiligung dem nichtunternehmerischen Bereich der Holdinggesellschaft zuzuordnen und damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

4. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Veräußerung von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft

Die vorangegangenen Ausführungen betrafen – basierend auf der Rechtsprechung des EuGH – lediglich die Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung. Die dargelegten Prinzipien sind u.E. aber auch auf laufende im Zusammenhang mit der Beteiligung stehende Kosten anzuwenden. Unterschiedlich davon sind jedoch Kosten im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung zu behandeln. Derartige Umsätze sind nach § 4 Nr. 8 f UStG von der Umsatzsteuer unecht befreit. Für im Zusammenhang mit dem Verkauf anfallenden Kosten steht daher ein Vorsteuerabzug nicht zu. Sollte jedoch nach § 9 UStG zur Steuerpflicht optiert werden, kann auch für mit derartigen Umsätzen unmittelbar zusammenhängenden Kosten ein Vorsteuerabzug erreicht werden. Voraussetzung ist freilich,

30 EuGH 27. 9. 2001, Rs. C-16/00 »Cibo Participations«, Slg. 2001 I-6663.

31 Eggers/Korf (Fn. 27), S. 1238, 1242.

dass überhaupt ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegt. Dies setzt voraus, dass die Beteiligung in der unternehmerischen Sphäre der Holdinggesellschaft gehalten wurde. Aus der Sicht des Erwerbers wird sicherzustellen sein, dass auch er die Beteiligung für seine unternehmerische Sphäre erwirbt, da – wie oben gezeigt – nur dann die Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb zum Vorsteuerabzug berechtigen.

V. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen zwischen den Mitgliedern interorganisationeller Strukturen

1. Allgemeines

Neben dem Leistungsaustausch mit Nichtmitgliedern werden im Rahmen von interorganisationellen Strukturen sehr oft auch Leistungen zwischen Mitgliedern erbracht. Die Bedeutung derartiger Leistungen wurde bereits im vorangegangenen Kapitel im Zusammenhang mit der Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften angesprochen. Neben der Frage der Unternehmereigenschaft werfen interorganisationelle Leistungen aber noch andere umsatzsteuerliche Fragen auf, die im Folgenden behandelt werden sollen.

2. Interorganisationelle Leistungen als Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn

Wie bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft stellt sich auch hier zunächst die grundlegende Frage, ob interorganisationelle Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn sind. Wie oben bereits dargestellt, setzt eine umsatzsteuerliche Leistung einen Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten voraus³². Ein solcher liegt nur dann vor, wenn Leistung und Gegenleistung wechselseitig miteinander verknüpft sind. Bloße Zahlungen zur Gewährleistung einer hinreichenden finanziellen Ausstattung führen daher zu keinem Leistungsaustausch, wenn der Zahlung keine konkrete Gegenleistung gegenübersteht. Ist der Zweck einer Zahlung daher lediglich darin zu sehen, dass der Zahlungsempfänger überhaupt tätig werden kann oder seine nach dem Satzungs- oder Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können, liegt keine umsatzsteuerliche Leistung vor. Solche Zahlungen ohne Leistungsaustausch sind nichtsteuerbare (echte) Zuschüsse. Der Zahlungsempfänger hat keine Umsatzsteuer abzuführen, demgegenüber steht dem Zahler aber auch kein Vorsteuerabzug zu. Ist der Empfänger nicht schon aus anderen Gründen Unternehmer, würden derartige Transaktionen auch keine Unternehmereigenschaft begründen.

32 Vgl. oben.

3. Umlagen im Rahmen der interorganisationellen Dienstleistungserbringungen

Ist die grundlegende Frage, ob im Rahmen von interorganisationellen Strukturen umsatzsteuerliche Leistungen erbracht werden, geklärt, so stellt sich im Weiteren die Frage nach den speziellen umsatzsteuerlichen Aspekten der Leistungserbringung wie z.B. nach dem Ort der Leistung, dem anzuwendenden Steuersatz und allenfalls anzuwendenden Steuerbefreiungen. Grundsätzlich hat diese Beurteilung für jede einzelne Leistung gesondert nach allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen.

Besonderheiten können sich dann ergeben, wenn über Leistungen innerhalb der interorganisationellen Struktur nicht einzeln, sondern wie bei derartigen Strukturen üblich im Rahmen einer sogenannten Konzernumlage abgerechnet wird. Konzernumlagen dienen ertragsteuerlich der vereinfachten Abrechnung eines Bündels von Dienstleistungen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht stellt sich bei einer solchen Abrechnung die Frage, ob mit der Konzernumlage eine einheitliche oder eine Vielzahl von getrennt zu beurteilenden Leistungen abgerechnet wird. Die Zusammenfassung von mehreren Leistungen zu einem einheitlich zu beurteilenden und zu besteuern Umsatz (somit einheitliche Beurteilung hinsichtlich Ort der Leistung, Steuersatz und eventuelle Steuerbefreiung) ist im Umsatzsteuerrecht dann zulässig, wenn die Leistungen zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung und sind somit umsatzsteuerlich unselbständig. Konzernumlagen werden aber in der Regel nicht derart durch eine einzelne Leistung dominiert, dass alle übrigen im Bündel erbrachten Leistungen als Nebenleistungen aufgefasst werden können, die das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Die Umlage wird in den allermeisten Fällen mehrere Hauptleistungen umfassen, selbst wenn einzelne Elemente als Nebenleistungen einzustufen sein sollten. Bei der Konzernumlage stellt sich umsatzsteuerlich vielmehr die Frage, ob die erbrachten Einzelleistungen nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung wirtschaftlich als eine einzige Leistung in Erscheinung treten.

Nach der Rspr. des BFH darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang umsatzsteuerlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden. Voraussetzung für eine einheitliche Behandlung mehrerer Leistungen ist jedoch, dass diese wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden³³. Die Tatsache, dass die Leistungen auf einem einheitlichen Vertrag beruhen, ist für sich nicht maßgeblich für die Zusammenfassung mehrerer Leistungen³⁴. Zu untersuchen wird sein, ob einzelne Faktoren so ineinander greifen, dass die einzelnen Leistungen bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten und ihre Selbständigkeit verlie-

33 BFH 20. 11. 1975 – V R 138/73, BStBl. 1976, 307.

34 BFH 20. 11. 1975 – V R 138/73, BStBl. 1976, 307.

ren³⁵. Die einzelnen Leistungen müssen derart aufeinander abgestimmt sein, dass sie sich zu einem Gegenstand anderer Marktgängigkeit ergänzen³⁶.

Auch der EuGH hat sich bereits mit dem Begriff der Einheitlichkeit der Leistung auseinandergesetzt³⁷. Demnach sei jede Dienstleistung grundsätzlich als selbständige Leistung zu betrachten, die nicht künstlich aufgespalten werden dürfe. Nach Ansicht des EuGH liegt eine einheitliche Leistung jedenfalls dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung darstellen, zu der die übrigen Teile der Leistung im Verhältnis einer Nebenleistung stünden. Ob bei Vorliegen mehrerer Hauptleistungen eine einheitliche Leistung vorliege, sei im Wege einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers zu beurteilen.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Konzernumlagen lässt sich daraus freilich wenig gewinnen, weshalb dem Steuerpflichtigen hier wohl auch ein bestimmter Gestaltungs- und Argumentationsspielraum zukommt. Da jedoch im Endeffekt der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen für die Beurteilung maßgeblich ist, wird bei heterogenen Konzerndienstleistungen wohl nur in Ausnahmefällen eine einheitliche Leistung vorliegen.

4. Interorganisationelle Dienstleistungen nach dem Poolkonzept

Ein Poolkonzept ist dadurch gekennzeichnet, dass sich mehrere Unternehmer durch einen Umlagevertrag zu einem Pool zusammenschließen, um im gemeinsamen Interesse über einen längeren Zeitraum Leistungen zu erbringen oder zu erlangen³⁸. Derartige Pools sind durchaus auch bei gemeinnützigen Organisationen denkbar, wenn sich diese zum gemeinsamen Leistungsbezug oder zur gemeinsamen Leistungserbringung zusammenschließen.

Die ertragsteuerliche Behandlung des Konzepts wird in den Prüfungsgrundsätzen der Finanzverwaltung vom 30. 12. 1999³⁹ ausführlich behandelt. Demnach bilden die am Pool beteiligten Unternehmen eine Innengesellschaft ohne eine Mitunternehmerschaft oder eine Betriebsstätte zu begründen. Die für den Poolzweck entstehenden Aufwendungen werden nach einem Schlüssel entsprechend dem Nutzen der Poolmitglieder auf diese verteilt. Da nach Ansicht der Finanzverwaltung zwischen den Mitgliedern kein Leistungsaustausch stattfindet, ist auf die im Rahmen der Umlage verrechneten Kosten kein Gewinnaufschlag zu verrechnen.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung nehmen die Prüfungsgrundsätze allerdings nicht Stellung. Diese hat daher gesondert zu erfolgen, wobei schon jetzt festgestellt

35 BFH 29. 8. 1991 – V R 87/86, BStBl. II 1992, 206.

36 BFH 3. 3. 1988 – V R 183/83, BStBl. II 1989, 205.

37 EuGH 25. 2. 1999, Rs. C-349/96 »Card Protection Plan«, Slg. 1999 I-973.

38 Eggers, Konzernumlagen in der Umsatzsteuer, in: Achatz/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer im Konzern, 2003, S. 85.

39 BMF-Schreiben vom 30. 12. 1999, BStBl. I 1999, 1122.

werden kann, dass der ertragsteuerlichen Aussage, dass zwischen den Mitgliedern eines Pools kein Leistungsaustausch stattfindet, umsatzsteuerlich keine Bedeutung zukommt⁴⁰.

Innerhalb des Poolkonzepts wird von der Finanzverwaltung zwischen Aufwands- und Nachfragepool unterschieden. Während die Poolmitglieder in einem Aufwandspool die Kosten für die von einzelnen oder allen Poolmitgliedern erstellten Leistungen teilen, schließen sich in einem Nachfragepool mehrere Unternehmer zusammen, um gemeinsam Leistungen von poolfremden Anbietern zu beziehen⁴¹. Die Unterscheidung hat auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Behandlung des Pools, insbesondere für die Frage, ob der Pool selbst oder lediglich seine Mitglieder als umsatzsteuerliche Unternehmer anzusehen sind.

Der Aufwandspool ist, da er als reine Innengesellschaft nicht nach außen in Erscheinung tritt, nicht als Unternehmer anzusehen. Die einzelnen Mitglieder erbringen daher Leistungen direkt an die anderen Mitglieder. Soweit Umlagezahlungen als umsatzsteuerliches Entgelt zu qualifizieren sind, kommt es zu einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen den leistungserstellenden und leistungsempfangenden Mitgliedern. Wenn die empfangenden Mitglieder nach allgemeinen Kriterien als Unternehmer anzusehen sind, kommt ihnen der Vorsteuerabzug zu.

Im Falle des Nachfragepools hängt dessen Unternehmereigenschaft davon ab, ob er bei der Weiterverrechnung der für den Pool eingekauften Leistungen gegenüber den Poolmitgliedern im eigenen Namen auftritt. Sollte dies der Fall sein, so kann auch der Vorsteuerabzug für die bezogenen Leistungen in Anspruch genommen werden. Tritt der Pool nicht im eigenen Namen auf, ist er umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer anzusehen. Aus umsatzsteuerlicher Sicht kommt der Leistungsaustausch somit grundsätzlich zwischen dem Anbieter der Leistung und den einzelnen empfangenen Poolmitgliedern zustande. Letzterem kommt in solchen Fällen nach allgemeinen Grundsätzen der Vorsteuerabzug zu. Probleme können sich dann ergeben, wenn der Pool selbst als Vertragspartner der Anbieter auftritt, mangels Unternehmereigenschaft aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH kann in solchen Fällen allerdings der Vorsteuerabzug anteilig von den einzelnen beteiligten Poolmitgliedern vorgenommen werden⁴².

VI. Zusammenfassung

Interorganisationelle Strukturen gewinnen auch im Bereich der gemeinnützigen Organisationen zunehmend an Bedeutung. Die Gründe dafür können im steuerli-

⁴⁰ Eggers, Ausgewählte umsatzsteuerliche Aspekte bei Konzernumlagen, IStR 2001, 308 ff.

⁴¹ Tz. 1.7 der Prüfungsgrundsätze.

⁴² BFH 1. 10. 1998 – V R 31/98, UR 1999, 36.

chen Bereich liegen, wenn z.B. gemeinnützigkeitsschädliche Tätigkeiten in eigene Rechtsträger ausgegliedert werden, sehr oft entstehen komplexere Strukturen aber aufgrund organisatorischer oder betriebswirtschaftlicher Anforderungen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist beim Aufbau derartiger Strukturen darauf zu achten, dass die Kostenneutralität der Steuer innerhalb der Unternehmerkette gewahrt bleibt. Besondere Bedeutung kommt dabei zunächst der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft zu, da nur Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Werden Leistungen von ausgegliederten Gesellschaften oder Konzerngesellschaften an unecht steuerbefreite Unternehmen erbracht, kann die infolge des fehlenden Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers eintretende Umsatzsteuerbelastung durch Begründung einer Organschaft vermieden werden. Können die Voraussetzungen der Organschaft, nämlich die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung hergestellt werden, sind Umsätze zwischen den Organmitgliedern als Innenumsätze nicht umsatzsteuerbar. Außenumsätze werden dem Organträger zugerechnet, dem grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug zukommt. Sind die Außenumsätze allerdings aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung unecht von der Umsatzsteuer befreit, so ist der Vorsteuerabzug für die mit diesen Leistungen im Zusammenhang stehenden Vorleistungen auch auf Ebene des Organträgers ausgeschlossen.

Bei Holdingkonstruktionen stellt sich aus umsatzsteuerlicher Sicht insbesondere die Frage, ob der Holdinggesellschaft Unternehmereigenschaft zukommt. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist dies nur insoweit der Fall, als die Holdinggesellschaft entgeltliche Leistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften erbringt. Nur insoweit kommt der Holdinggesellschaft somit für Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung und den laufenden Kosten ein Vorsteuerabzug zu. Die Veräußerung von Beteiligungen ist grundsätzlich unecht befreit, weshalb ein Vorsteuerabzug für die im Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden Kosten ausgeschlossen ist. Dieser kann jedoch erlangt werden, wenn zur Steuerpflicht der Transaktion optiert wird.

Neben der Frage der Gewährung der Unternehmereigenschaft für die Holdinggesellschaft werfen interorganisationelle Leistungen noch andere umsatzsteuerliche Fragen auf. Die umsatzsteuerliche Behandlung solcher Leistungen richtet sich zwar nach allgemeinen Grundsätzen, weshalb sich zunächst in der umsatzsteuerlichen Beurteilung keine Unterschiede zu »nicht-interorganisationellen« Leistungen ergeben. Wird über mehrere solcher Leistungen allerdings im Rahmen einer Umlage einheitlich abgerechnet, stellt sich die Frage, ob derartige Leistungsbündel aus umsatzsteuerlicher Sicht einheitlich oder getrennt zu behandeln sind. Maßgebliche Bedeutung wird dabei dem wirtschaftlichen Gehalt der erbrachten Leistungen zukommen, weshalb bei heterogenen Dienstleistungen wohl nur in Ausnahmefällen eine einheitliche Leistung vorliegen wird.

Umsatzsteuerliche Fragen ergeben sich schließlich auch dann, wenn sich einzelne Organisationen zur gemeinsamen Dienstleistungserbringung oder zum gemein-

samen Bezug von Dienstleistungen zu einem Pool zusammenschließen. Je nach Tätigkeit spricht man von einem Aufwands- oder Nachfragepool. Fraglich ist bei solchen Konstruktionen die Unternehmereigenschaft des Pools. Aufwandspools treten als reine Innengesellschaften nach außen nicht in Erscheinung und sind daher keine Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn. Ein Vorsteuerabzug für bezogene bzw. weiterverrechnete Leistungen kommt allenfalls den einzelnen Poolmitgliedern zu. Bei Nachfragepools ist zu prüfen, ob diese gegenüber ihren Mitgliedern in eigenem Namen auftreten. In diesem Fall kommt ihnen Unternehmereigenschaft und somit der Vorsteuerabzug für die bezogenen Leistungen zu. Ansonsten können die beteiligten Poolmitglieder anteilig den Vorsteuerabzug geltend machen.

VII. Summary

Interorganisational structures are gaining importance not only in the commercial but also in the non-profit area. While such structures may be set up for tax reasons, they are more often based on business considerations. From a VAT point of view it is crucial to guarantee the neutrality within the chain of taxpayers. This should not be a problem if the various members of the structure are subject to group taxation because they are bound to one another by financial, economic and organisational links. In such a case the transactions rendered within the group are not subject to VAT. Services rendered to non-members are attributed to the holding company, which, in general also can deduct input VAT. If, however, services rendered to non-group members are VAT exempt without the possibility of deducting input VAT, then such tax treatment is also to be applied to the holding company. Input tax deduction for costs which are connected with the exempt services is therefore also denied at the level of the holding.

If a holding structure is not subject to group taxation, the question arises of whether the holding company is a taxpayer in the sense of VAT law. The European Court of Justice has held that this is only the case to the extent that the holding company renders to the subsidiaries services which are to be treated as services under the 6. VAT-Directive. If this requirement is met, the holding company can deduct input VAT in connection with the acquisition and general costs regarding the shareholding. The sale of the shareholding is in general VAT exempt without the right of input tax deduction. Input VAT in connection with the sale of a shareholding can therefore not be deducted. The holding company can, however, opt to treat the sale as taxable transaction. If that option is exercised, input tax can also be deducted.

Services rendered to affiliated companies are not only important for the question of the characterization of a holding company as a taxpayer in the sense of VAT law, but also raise additional questions. Although for VAT purposes such services are to be treated like ordinary services, some differences may occur if for

business reasons several different services are treated as one comprehensive service. In such a case the question arises whether such treatment is also applicable for VAT purposes with the consequence that for the different services a uniform tax treatment will be applicable with regard to the place of supply, the tax rate and exemptions.

Finally interorganisational structures come into existence if certain taxpayers form a pool for the rendering or acquisition of certain services. With regard to such pool structures in particular the question must be examined if the pool itself is to be treated as a taxpayer in the sense of VAT-law. The pool will be treated as taxpayer if it provides or acquires services in its own name. In this case the pool also can deduct input VAT. Otherwise the various members of the pool can deduct input VAT on a pro rata basis provided that the members qualify as taxpayers in the sense of VAT law.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

HORST EVERSBERG

I. Einführung	59	1. Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 AO	76
II. Tatsächliche Geschäftsführung	60	2. Entzug der Steuerbegünstigung	76
1. Aufzeichnungspflichten	61	3. Nachversteuerung nach § 63 Abs. 2 AO	78
2. Aufzeichnungen von Spenden	63	4. Auswirkungen nach § 13 KStG	79
III. Verstöße	64	5. Schenkungsteuer	82
1. Zeitnahe Mittelverwendung	64	6. Grundsteuer	82
2. Mittelfehlverwendung	67	V. Zusammenfassung	83
3. Anderes Fehlverhalten	73	VI. Summary	84
IV. Folgen bei Verstößen	76		

I. Einführung

Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken i.S.d. §§ 51 bis 68 AO dienen, genießen zahlreiche Steuervergünstigungen nach Maßgabe der einschlägigen Einzelsteuergesetze. So sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienenden Körperschaften von der Körperschaftsteuer und von der Gewerbesteuer befreit. Ausnahmen gelten für die von ihnen unterhaltenen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 64 AO).¹

Bei der Umsatzsteuer nehmen die Körperschaften Steuerbefreiungsvorschriften des § 4 UStG in Anspruch (z.B. nach § 4 Nr. 18 UStG: für bestimmte Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege; nach § 4 Nr. 22 UStG: z.B. für die Kursgebühren für Seminare oder Musik- bzw. Sportunterricht; nach § 4 Nr. 25 UStG: für bestimmte Leistungen im Jugendbereich, wenn eine Körperschaft als Träger oder Einrichtung der freien Jugendhilfe anerkannt ist). Soweit die steuerbegünstigten Körperschaften nicht steuerbefreite Umsätze aus der Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke erzielen (z.B. Einnahmen aus Veranstaltungen im Zweckbetriebsbereich, z.B. entgeltliche Kulturveranstaltungen), unterliegen die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz von 7 v.H. (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG).

Die steuerbegünstigten Körperschaften sind von der Grundsteuer befreit, soweit der Grundbesitz für steuerbegünstigte Zwecke genutzt wird. Die Steuerbefreiung ist nicht möglich für Grundstücke, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen

¹ § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG; § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG.

Geschäftsbetrieb dienen (z.B. der Museumscafeteria oder dem Museumsshop) oder zu Wohnzwecken genutzt werden.

Zuwendungen (durch Erbanfall, Vermächtnis oder Schenkung) an steuerbegünstigte gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften sind ohne Rücksicht auf ihre Höhe von der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer befreit, es sei denn, die Körperschaft würde innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung ihren steuerbegünstigten Status verlieren und/oder das Vermögen für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwenden.

Der Status als steuerbegünstigte Körperschaft vermittelt zudem Steuervergünstigungen an die Spender, die für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke Zuwendungen (= Spenden) leisten. Der steuerliche Spendenabzug – geregelt in § 10 b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und §§ 8 Nr. 9, 9 Nr. 5 GewStG – fördert durch die steuerlichen Anreize die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke.

Die aufgezeigten Steuervergünstigungen, die an die steuerliche Gemeinnützigkeit anknüpfen, werden nur solange gewährt, wie die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nachweisbar vorliegen. Verliert eine Körperschaft die Gemeinnützigkeit, weil sie in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Grundsätze der Satzung verstößt, ist dies mit entsprechenden steuerlichen Sanktionen verbunden. Mit den damit zusammenhängenden Problemen soll sich dieser Beitrag befassen.

II. Tatsächliche Geschäftsführung

Neben den Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit (§ 60 AO) muss auch die tatsächliche Geschäftsführung einer steuerbegünstigten Körperschaft diesen satzungsmäßigen Anforderungen entsprechen (§ 63 AO).

Die satzungsmäßigen Bestimmungen müssen durch die tatsächliche Geschäftsführung verwirklicht werden. Inhalt der Satzung und tatsächliche Geschäftsführung müssen miteinander in Einklang stehen. Steuerlich besteht eine gegenseitige Abhängigkeit zwischen der tatsächlichen Geschäftsführung und den Satzungsbestimmungen.

Die tatsächliche Geschäftsführung muss auf die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke gerichtet sein (§ 63 Abs. 1 AO). Die Körperschaft hat sich zu bemühen, ihre steuerbegünstigten Zwecke gegenwartsnah, d.h. gegenwärtig oder so frühzeitig wie nach den Umständen möglich zu verwirklichen.² Unternimmt eine Körperschaft über einen längeren Zeitraum nichts Ernstliches, um ihre satzungsmäßigen Zwecke zu erfüllen, kann eine Steuervergünstigung nicht mehr gewährt werden. Nur soweit die Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben durch außergewöhnliche, von der Körperschaft nicht zu beeinflussende Umstände verhindert wird, sind aus einer Untätigkeit keine negativen steuerlichen Folgerungen zu ziehen.³

2 *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, Tz. 2.13.1.

3 BFH vom 11. 12. 1974 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 458.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

Verfolgt eine Körperschaft tatsächlich einen steuerbegünstigten Zweck, der nicht mit den in der Satzung festgelegten steuerbegünstigten Zwecken übereinstimmt, so liegt grundsätzlich ein Verstoß gegen die gesetzlich festgelegten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen vor. Die Körperschaft wäre in diesem Fall nicht mehr ausschließlich für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke tätig. Nur soweit diese satzungsfremde Tätigkeit nach § 58 bzw. § 64 AO zugelassen wird, wären keine – für die Gewährung der Steuerbegünstigung – schädlichen Folgen zu ziehen.

Auch die Tatsache, dass der verfolgte Zweck ebenfalls einen steuerbegünstigten Zweck darstellt, ist hierbei bedeutungslos. § 60 Abs. 1 AO geht von einer Übereinstimmung der ausgeführten Tätigkeiten mit den Satzungszwecken aus.

Beispiel:

Ein Sportverein fördert lt. Satzung ausschließlich den Sport. In 2002 wird anlässlich des 50jährigen Bestehens des Vereins eine kulturelle Veranstaltung (gegen Entgelt) durchgeführt.

Die kulturelle Veranstaltung ist ein Verstoß gegen die Satzung. Dieser Verstoß wäre im geschilderten Fall jedoch unschädlich, da es sich um einen zulässigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 64 AO handelt. Die kulturelle Veranstaltung kann nicht als Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 7 AO behandelt werden, da diese Tätigkeit kein Satzungszweck des Sportvereins ist.

Die tatsächliche Geschäftsführung muss während des gesamten Veranlagungszeitraums den vorgeschriebenen Anforderungen entsprechen (§ 63 Abs. 2 i.V.m. § 60 Abs. 2 AO).

Betätigungen, die dem satzungsmäßigen Hauptzweck untergeordnet sind (z.B. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, gesellige Zusammenkünfte oder andere in der Satzung nicht aufgeführte unschädliche Betätigungen z.B. nach § 58 AO), gelten nicht als Verstoß gegen § 63 AO.

1. Aufzeichnungspflichten

Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den gemeinnützlichkeitsrechtlichen Anforderungen und den Satzungsbestimmungen entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen (§ 63 Abs. 3 AO). Eine besondere Form der Aufzeichnungen sieht § 63 Abs. 3 AO nicht vor. Die Aufzeichnungen müssen jedoch so erstellt sein, dass alle Einnahmen und Ausgaben vollständig erfasst sind. Die Aufzeichnungen müssen der Wahrheit entsprechen und so geführt werden, dass sie von einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit geprüft werden können.⁴ Die Einnahme-/Überschussrechnung einer steuerbegünstigten Körperschaft sollte nach den einzelnen Tätigkeitsbereichen getrennt werden, d.h. die Einnahmen und

4 BFH vom 17. 8. 1954 – I 119/52 U, BStBl. III 1954, 324.

Ausgaben der jeweiligen Bereiche (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetriebe und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) sollten getrennt voneinander gegenüber gestellt werden.⁵

Die Vorschriften über die Rechnungslegung steuerbegünstigter Körperschaften sind nicht einheitlich geregelt. Zum einen können sich Rechnungslegungspflichten aus dem Handelsrecht, dem Vereinsrecht und dem Stiftungsrecht ergeben. Zum anderen können sich Rechnungslegungsvorschriften aufgrund steuerrechtlicher Bestimmungen ergeben.

Vereine und Stiftungen sind grundsätzlich keine Kaufleute kraft Rechtsform. Eine handelsrechtliche Verpflichtung, Bücher zu führen, besteht für Vereine regelmäßig nur dann, wenn ihre Tätigkeit oder einzelne Tätigkeitsfelder zur Kaufmannseigenschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 HGB führen, oder aufgrund der Eintragung einer Firma nach § 2 HGB die Vorschriften der §§ 238 ff. HGB Anwendung finden.

Soweit ein Verein oder eine Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist jedoch die Kaufmannseigenschaft zu prüfen.⁶

Bestehen keine handelsrechtlichen Buchführungspflichten, sind die steuerrechtlichen Regelungen über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen nach den §§ 140 bis 148 AO zu beachten. Insbesondere nach § 141 AO ergeben sich originäre steuerliche Buchführungspflichten. Das zuständige Finanzamt muss die Körperschaft auf diese Verpflichtung hinweisen (§ 141 Abs. 2 AO).

Neben den üblichen – für jeden Steuerpflichtigen gültigen – allgemeinen Aufzeichnungspflichten haben steuerbegünstigte Körperschaften – entsprechend ihrer steuerbegünstigten Tätigkeiten – besondere, aus dem Gemeinnützigkeitsrecht stammende Aufzeichnungspflichten zu erfüllen. Dazu gehört beispielsweise die besondere Nachweispflicht von mildtätigen Körperschaften. Körperschaften, die mildtätigen Zwecken dienen, müssen durch geeignete Aufzeichnungen nachweisen können, dass die Empfänger der Leistungen tatsächlich zu dem nach § 53 AO begünstigten Personenkreis gehören.

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege haben nach § 66 Abs. 3 AO ebenfalls einen Empfängernachweis zu führen, um einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb begründen zu können. Diese besondere Nachweispflicht des Empfängers betrifft gleichermaßen Alten- und Pflegeheime sowie Mahlzeitendienste (§ 68 Nr. 1 a AO).

Körperschaften, die ihre Zwecke im Ausland verfolgen, bzw. ihre Mittel an ausländische Körperschaften im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO weiterleiten, haben für den Nachweis der zutreffenden Mittelverwendung die erhöhten Anforderungen des § 90 Abs. 2 AO gegen sich gelten zu lassen. Bei Auslandssachverhalten tragen die Körperschaften eine erhöhte Beweislast.

Wenn die Buchführung bzw. die Aufzeichnungen einer Körperschaft nicht die Anforderungen an eine ordentliche Aufzeichnung erfüllen, so fehlt der Nachweis,

5 Jost, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Kommentar zum KStG, zu § 5 KStG Rn. 60.

6 Schauhoff, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 10 Rn. 5.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

dass die tatsächliche Geschäftsführung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen und den Satzungsbestimmungen entspricht. Die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen sind in diesen Fällen nicht gegeben.⁷

2. Aufzeichnungen von Spenden

Zu einer ordnungsgemäßen tatsächlichen Geschäftsführung gehört auch die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen sowie der Nachweis über die zweckentsprechende Verwendung von Zuwendungen (= Spenden und Mitgliedsbeiträge). Missbräuche auf diesem Gebiet, z.B. durch Ausstellung von Gefälligkeitsbescheinigungen, können einen Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit darstellen.⁸

Bis 1999 wurde die Verpflichtung zur Aufzeichnung von Zuwendungen aus der allgemeinen Bestimmung des § 63 Abs. 3 AO abgeleitet. Ab dem 1. 1. 2000 ist über den neu geschaffenen § 50 Abs. 4 EStDV nun ausdrücklich eine besondere Aufzeichnungsverpflichtung für Zuwendungen i.S.d. § 10 b EStG vorgesehen.

Es sind deshalb für die erhaltenen steuerbegünstigten Zuwendungen – ab dem 1. 1. 2000 nun ausdrücklich durch § 50 Abs. 4 EStDV festgelegt – Aufzeichnungen zu führen über:

- die Vereinnahmung von Zuwendungen,
 - die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungen,
 - Grundlagen der Bewertung von Sachzuwendungen,
 - Grundlagen der Bewertung von zugewendeten Erstattungsansprüchen.
- Doppel der ausgestellten Zuwendungsbestätigungen sind aufzubewahren.

Bei einem Verstoß gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 50 Abs. 4 EStDV wäre zum einen die Durchführung einer Spendenhaftung nach § 10 b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG zu prüfen. Zum anderen wäre die Steuerbegünstigung der Körperschaft gefährdet.

Wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft nebeneinander Zwecke verfolgt, die zu einem unterschiedlichen Spendenabzug (5 v.H. und 10 v.H.) berechtigen, darf in den Zuwendungsbestätigungen ein erhöhter Spendenabzug nur dann ausgewiesen werden, wenn die Körperschaft tatsächlich ihre unterschiedlichen Zwecke getrennt voneinander verfolgt. Für die unterschiedlichen Bereiche müssen getrennte Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben geführt werden.⁹ Fehlt es an einer derartigen Trennung der unterschiedlichen Spendenbereiche, prägt der am wenigsten begünstigte Spendenzweck den Charakter der Zuwendungsbestätigung.

7 AEAO zu § 63, Tz. 1

8 AEAO zu § 63, Tz. 2

9 *Buchna* (Fn. 2), Tz. 3.9.

Beispiel:

Eine Körperschaft fördert lt. Satzung die Wissenschaft und die Volksbildung. Eine Trennung der beiden Bereiche wurde nicht vorgenommen.

Die Zuwendungsbestätigung muss darauf hinweisen, dass ein Sonderausgabenabzug nur mit max. 5 v.H. vom Gesamtbetrag der Einkünfte zulässig ist.

III. Verstöße

1. Zeitnahe Mittelverwendung

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO müssen sämtliche Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. D.h. alle Mittel aus

– dem ideellen Bereich (Beiträge, Spenden, Umlagen, Zuschüsse usw.),

– der Vermögensverwaltung,

– den Zweckbetrieben und

– den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (= Gewinne)

sind im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung für die satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen. Die Mittelverwendung muss grundsätzlich zeitnah erfolgen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO). Zeitnah bedeutet, dass die Körperschaft die im laufenden Jahr eingegangenen Mittel spätestens bis zum Ablauf des folgenden Jahres für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen hat (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO).

Die Bildung von Rücklagen ist nur unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 und 7 AO zulässig.

Verstößt eine Körperschaft gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht, ist grundsätzlich für den bzw. die Veranlagungszeiträume, in denen dieser Verstoß festgestellt wurde, die Steuervergünstigung abzuerkennen.

Regelmäßig wird aber der Körperschaft eine Frist für die Verwendung der angesammelten Mittel eingeräumt (§ 63 Abs. 4 Satz 1 AO). Die tatsächliche Geschäftsführung gilt dann als ordnungsgemäß, wenn die Körperschaft die angesammelten Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet (§ 63 Abs. 4 Satz 2 AO). Die Frist richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Eine »Verschleuderung« der Mittel durch eine zu kurze Fristsetzung sollte vermieden werden.¹⁰

Soweit jedoch die Körperschaft zuvor auf die zeitnahe Mittelverwendung hingewiesen worden ist oder eine Körperschaft ihre Mittel planmäßig in unzulässiger Weise thesauriert, ist regelmäßig eine Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 AO nicht mehr ermessensgerecht.¹¹

¹⁰ Jost (Fn. 5), zu § 5 KStG Rn. 60 ff.

¹¹ Scholtz, in: Koch/Scholz, AO, 5. Aufl. 1996, § 63 Rn. 10.

a) Beendigung von Zweckbetrieben

Die Beendigung eines Zweckbetriebs löst keinen steuerpflichtigen Vorgang (§ 16 EStG: Betriebsveräußerung, Aufgabe usw.) aus. Es ist jedoch immer zu prüfen, ob die (bisher im Zweckbetrieb gebundenen) Mittel einer zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen und nach Auflösung des Zweckbetriebs zutreffend verwendet werden. Es sind also Feststellungen darüber zu treffen, aus welchen Mitteln der Zweckbetrieb errichtet wurde. Dies ist für eine Prüfung, ob die aus der Aufgabe des Zweckbetriebs freiwerdenden Mittel zeitnah eingesetzt werden müssen oder nicht, zwingend erforderlich.

Hierbei sind zwei Fallkonstellationen denkbar:

1. Das Zweckbetriebsvermögen wurde aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft.

In diesen Fällen sind die Erlöse aus der Veräußerung des Zweckbetriebs wieder im Rahmen einer zeitnahen Mittelverwendung einzusetzen. Bei der Vermögenszuführung in einen anderen (neuen) Zweckbetrieb ist das dort gebildete Vermögen grundsätzlich wieder unmittelbar und zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Dies gilt auch für die bei der Veräußerung des Zweckbetriebs aufgedeckte stillen Reserven.

2. Das Zweckbetriebsvermögen wurde aus zulässigem Vermögen angeschafft.

Wenn die Errichtung des Zweckbetriebs aus zulässigem, d.h. aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln erfolgt ist, können die Erlöse aus der Veräußerung des Zweckbetriebs wieder dem zulässigen Vermögen zugeordnet werden. Dies gilt auch für die bei der Veräußerung des Zweckbetriebs aufgedeckten stillen Reserven. Die bei einer Veräußerung von zulässigem Vermögen erzielten Veräußerungsgewinne unterliegen daher nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.¹²

Beispiel:

In 1986 errichtete eine steuerbegünstigte Stiftung ein Krankenhaus für (umgerechnet) 1.000.000 Euro. Die Mittel stammten zu 500.000 Euro aus Mitteln, welche zeitnah zu verwenden waren, und zu 500.000 Euro aus zulässigem Vermögen (z.B. Erbschaft). In 2003 wird das Krankenhaus aufgegeben und für 1.200.000 Euro veräußert.

Hier sind von dem Veräußerungserlös 600.000 Euro (= 50 v.H.) einer zeitnahen Mittelverwendung zuzuführen, während die übrigen 600.000 Euro dem zulässigen Vermögen zugerechnet werden können.

Bei der Beendigung eines Zweckbetriebs ist somit stets zu prüfen, aus welchen Mitteln die Anschaffungen im Zweckbetrieb finanziert wurden, um bei einer Beendigung die zutreffende Verwendung der Mittel feststellen zu können.

Hierbei trifft den Steuerpflichtigen die Feststellungslast dahin gehend, dass er im Zweifel entsprechende Nachweise darüber führen muss, dass seine Mittel nicht der

¹² AEAO zu § 55, Tz. 28.

zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen. Grundsätzlich ist immer davon auszugehen, dass die vorhandenen Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft zeitnah einzusetzen sind (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO). Abweichungen von diesem Grundsatz hat der Steuerpflichtige nachzuweisen. Es handelt sich insoweit um eine für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung, so dass er in der Beweispflicht steht.

Dies kann dazu führen, dass Körperschaften gezwungen werden, die Wirtschaftsgüter des aufgegebenen Zweckbetriebs zu veräußern, um eine satzungsgemäße Mittelverwendung sicherzustellen. Eine Nutzung im Rahmen der Vermögensverwaltung käme nur in Betracht, soweit die Körperschaft in der Lage ist, die zeitnahen Mittel des Zweckbetriebs durch andere – zulässige Mittel – aus der Vermögensverwaltung zu ersetzen. Durch diesen »Austausch« würde im Ergebnis eine unzulässige Mittelverwendung vermieden.

Beispiel:

Eine steuerbegünstigte Stiftung hat im Zweckbetrieb ein Grundstück (Wert: 200.000 Euro), welches aus zeitnah zu verwendenden Mitteln erworben wurde. Daneben hat der Verein zulässiges Vermögen (Bankguthaben) in gleicher Höhe in seiner Vermögensverwaltung.

Bei Beendigung des Zweckbetriebs muss die Stiftung die in dem Grundstück gebundenen Mittel (200.000 Euro) zeitnah einsetzen. Dazu müsste die Stiftung das Grundstück veräußern. Sie hätte hier jedoch auch die Möglichkeit, anstelle des Grundstücks das vorhandene Bankguthaben zur zeitnahen Mittelverwendung einzusetzen, da insoweit ein entsprechend hohes gebundenes Vermögen alternativ zur Verfügung steht.

Das Grundstück würde dann dem zulässigen Vermögen der Körperschaft zugerechnet werden können.

b) Ausgliederung und Betriebsaufspaltung

In diesem Zusammenhang ein Hinweis auf einen kürzlich auf Bundesebene erörterten Einzelfall, bei dem es um die Frage ging, ob es schädlich für die Gemeinnützigkeit einer Krankenhaus-GmbH sei, wenn sie nichtmedizinische Leistungen (Reinigungsdienst, Küche, technischer Dienst, Nähstube, Bettenzentrale, Hol- und Bringdienst) im Rahmen einer Betriebsaufspaltung in eine steuerpflichtige Dienstleistungs-GmbH ausgliedert und dieser entgeltlich Personal und Räume einschließlich des Inventars zur Verfügung stellt. Bedenken ergaben sich insbesondere dadurch, dass der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke dienende Wirtschaftsgüter (Räume und Inventar) nach der Ausgliederung in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind in diesem Fall der Auffassung, dass die Überlassung der Räume einschließlich Inventar an die Dienstleistungs-GmbH gegen angemessenes Entgelt als Vermögensverwaltung anzusehen und damit unschädlich für die Gemeinnützigkeit der Krankenhaus-GmbH ist. Der Erwerb der Anteile an der Dienstleistungs-GmbH dürfe jedoch nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, wozu auch der Gewinn aus steuer-

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

pflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehöre, sondern nur aus dem zulässig gebildeten Vermögen einschließlich der freien Rücklagen finanziert werden. Aus dieser Entscheidung ist jedoch nicht zu schließen, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung keine Anwendung mehr finden.

Die Entscheidung betrifft nur die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft. Nur hierzu wurde entschieden, dass die Vermietung von Räumen einschließlich Inventar keine für die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft schädliche Verwendung von Mitteln darstellt. Die Wirtschaftsgüter verbleiben im Eigentum der Körperschaft und werden von ihr – durch Vermietung an einen Dritten – weitergenutzt. Die Vermietung von Wirtschaftsgütern ist zwar grundsätzlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind, wird aber auch bei der Besteuerung gemeinnützigen Körperschaften eine der Art nach vermögensverwaltende Tätigkeit als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.¹³ Dies gilt im vorliegenden Fall unverändert fort.

2. Mittel Fehlverwendung

a) Errichtung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

Grundsätzlich ist es einer steuerbegünstigten Körperschaft durchaus erlaubt, einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu betreiben. Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf jedoch nicht in erster Linie von der Körperschaft verfolgt werden. Zur Beurteilung der Frage, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist zwischen der steuerbegünstigten und der wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewichten. Gibt eine wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft bei einer Gesamtbeurteilung das Gepräge, ist die Gemeinnützigkeit zu versagen.¹⁴ Bei dieser Prüfung ist jeweils auf den Einzelfall abzustellen. Ein Vergleich über die Höhe der Umsätze in den verschiedenen Tätigkeitsbereichen ist i.d.R. kein geeigneter Maßstab, um daraus ein Überwiegen des steuerbegünstigten oder des steuerpflichtigen Bereichs abzuleiten.

Bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit verstößt, ist auch die Mittelverwendung des erzielten Gewinns zu prüfen. Eine Gewinnthesaurierung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z.B. durch Bildung von Gewinnrücklagen) ist nur dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn die Körperschaft nachweist, dass der Umfang der Gewinnthesaurierung zur Sicherung der Existenz des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs notwendig war. Die Rücklage muss bei vernünftiger kaufmänni-

¹³ AEAO zu § 64, Tz. 3

¹⁴ AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Tz. 1 und 2 sowie BMF-Schreiben vom 15. 2. 2002, BStBl. I 2002, 267; a.A. BFH vom 15. 7. 1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162.

scher Betrachtung wirtschaftlich erforderlich sein und stets begründet werden.¹⁵ Wenn diese Voraussetzungen nicht erfüllt werden, würde durch eine Gewinnthesaurierung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein Verstoß gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) begangen werden. Die Grundsätze zur Rücklagenbildung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gelten entsprechend für die Rücklagenbildung in Beteiligungsgesellschaften, an denen die Körperschaft mit Mehrheit beteiligt ist, unabhängig davon, ob das Halten der Beteiligung der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist oder einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

Die Ausstattung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit zeitnah zu verwendenden Mitteln i.S.d. § 55 AO führt zur Gefährdung der Gemeinnützigkeit. Das Kapital wird durch den Einsatz im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der zeitnahen Verwendung für satzungsmäßige Zwecke entzogen. Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen Mittel der Körperschaft nur – also ausschließlich – für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Das Mittelverwendungsgebot dient unter anderem dazu, die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts zu wahren. Sie würde verletzt, wenn es einer wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbefreiten Körperschaft erlaubt wäre, ihre »Nicht-Zweckbetriebe« mit Mitteln aus den steuerbegünstigten Beiträgen, Spenden und Erträgen aus Zweckbetrieben oder der Vermögensverwaltung zu alimentieren.

Bei der Ausstattung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist deshalb darauf zu achten, dass dies nur mit Mitteln erfolgt, die nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen: Das sind insbesondere

- Umlagen der Mitglieder für die Errichtung des Geschäftsbetriebs,
- zulässige Rücklagen nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO,
- Mittel aus dem Vermögensstamm (z.B. Mittel aus Erbschaften oder Teile des Stiftungskapitals nach Zustimmung der Stiftungsaufsichtsbehörde),
- Mittel i.S.d. § 58 Nr. 11 AO.

b) Verluste aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

Aus dem Gebot, alle Mittel ausschließlich für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden, folgt auch, dass etwaige Verluste der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht aus anderen Mitteln der Körperschaft ausgeglichen werden dürfen.¹⁶ Der Ausgleich von Verlusten aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Mitteln des ideellen Bereichs (Spenden, Mittel der Vermögensverwaltung, Mittel aus Zweckbetrieben) führt zu

15 BFH vom 15. 7. 1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Tz. 3.

16 *Schleder*, Steuerrecht der Vereine, 5. Aufl. 2000, Rn. 437.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

einer Mittelfehlverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), da insoweit die Mittel nicht mehr für satzungsmäßige Zwecke eingesetzt werden.

Der BFH hat mit Urteil vom 13. 11. 1996¹⁷ wie folgt über den Verlustausgleich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben entschieden:

»...Ein Ausgleich von Verlusten aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs stellt nur dann keinen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot dar, wenn die Verluste auf einer Fehlkalkulation beruhen und die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs – bei Rumpfwirtschaftsjahren: innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahrs, in dem der Verlust entstanden ist – dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt. Die wieder zugeführten Mittel dürfen weder aus Zweckbetrieben oder dem Bereich der steuerbegünstigten vermögensverwaltenden Tätigkeiten noch aus Beiträgen oder anderen Zuwendungen stammen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind.«

Die Finanzverwaltung wendet die Grundsätze des BFH nur in abgeschwächter Form wie folgt an¹⁸:

- Zunächst ist ein Verlustausgleich mit den Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der Körperschaft durchzuführen.
- Ein dann noch verbleibender Verlust ist mit den Gewinnen der letzten sechs – dem Verlustjahr vorangegangenen – Jahren zu verrechnen.
- Erst wenn dann noch ein Verlust verbleiben sollte, sind die Grundsätze des BFH-Urteils anzuwenden; d. h., dann muss ein Verlustausgleich bis spätestens zum Ablauf des nächsten auf dem Verlustjahr folgenden Kalenderjahr erfolgen aus Gewinnen oder Umlagen der Mitglieder.

Eine Fehlkalkulation ist immer dann anzunehmen, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb schon eine längere Zeit bestanden hat. Anlaufverluste eines neuen Betriebes sind innerhalb von drei Jahren nach dem Verlustentstehungsjahr auszugleichen.

Verluste eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sind immer dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft, wenn diese Verluste aufgrund anteiliger Abschreibungen gemischt genutzter Wirtschaftsgüter entstanden sind, und diese Wirtschaftsgüter nur zur besseren Kapazitätsauslastung in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden.

c) Verluste im Rahmen der Vermögensverwaltung

Auch für laufende Verluste aus dem Bereich der Vermögensverwaltung (z.B. aufgrund von Finanzierungskosten oder Reparaturaufwendungen) gilt, dass ein Ausgleich dieser Verluste durch ideell gebundene Mittel gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit verstößt und zur Mittelfehlverwendung führen kann. Durch die

¹⁷ I R 152/93, BStBl. II 1998, 711.

¹⁸ Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Tz. 4–7.

Vermögensverwaltung werden keine steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft verfolgt, so dass eine Verwendung von ideell gebundenem Vermögen für einen Verlustausgleich nicht zulässig ist. Für Verluste, die im Bereich der Vermögensverwaltung entstanden sind, gelten die Ausführungen zum Ausgleich von Verlusten aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (s.o. III 2 b) entsprechend.¹⁹

Ein Verlust im Bereich der Vermögensverwaltung, der beispielsweise durch den Wertverfall von Immobilien oder Kursverlusten bei Wertpapieren entstehen kann, dürfte jedoch unschädlich für die Gemeinnützigkeit sein, wenn es sich hierbei dem Grunde nach um eine nicht risikobehaftete Investition gehandelt hat. Das Bestreben einer steuerbegünstigten Körperschaft bei der Anlage ihres Vermögens muss darauf gerichtet sein, einer sicheren Anlage den Vorzug vor einer optimalen Rendite zu geben. Wenn im Rahmen einer vorsichtigen Anlage des Vermögens Verluste auf der Vermögensebene erwirtschaftet werden, ist dies noch keine – die Gemeinnützigkeit ausschließende – Mittelfehlverwendung. Wenn sich eine Vermögensanlage jedoch dauerhaft als nachteilig erweisen sollte, muss die steuerbegünstigte Körperschaft darauf reagieren und sich ggf. von dieser Anlage, z. B. durch Veräußerung, trennen.

d) Zulässiger Aufwand für die Werbung um Mitglieder und Spenden

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO kann eine Körperschaft nicht als gemeinnützig behandelt werden, wenn ihre Ausgaben für die allgemeine Verwaltung (einschließlich der Ausgaben für die Werbung um Mitglieder und Spenden) einen angemessenen Rahmen übersteigen. Nach AEAO Nr. 18 zu § 55 AO ist dieser Rahmen in jedem Fall überschritten, wenn die Verwaltungsausgaben nach einer Aufbauphase 50 v.H. der gesamten vereinnahmten Mittel übersteigen.

Für die Ausgaben für Werbung neuer Mitglieder enthielt AEAO Nr. 22 zu § 55 AO innerhalb des Rahmens von höchstens 50 v.H. für den Anteil der gesamten Verwaltungsausgaben eine besondere Höchstgrenze. Danach war es in der Regel nicht zu beanstanden, wenn eine Körperschaft für die Werbung neuer Mitglieder nicht mehr als 10 v.H. der gesamten Mitgliederbeiträge des Jahres aufwendet.

Die großen Wohlfahrtsorganisationen hatten mit dieser 10 v.H.-Grenze Schwierigkeiten. Diese Grenze reichte bei diesen Organisationen nicht aus, auch nur den Mitgliederbestand zu halten. Es sei auch kein Grund dafür erkennbar, Ausgaben für die Werbung neuer Mitglieder strenger zu beurteilen als z.B. Ausgaben für die Werbung um (Dauer-)Spender, für die es innerhalb der Höchstgrenze für die gesamten Verwaltungsausgaben keine Sondergrenze gebe. Dabei sei die Gewinnung von Mitgliedern wegen der Verweildauer im Verein und der größeren Bereitschaft zur Übernahme ehrenamtlicher Aufgaben für den Verein effektiver.

¹⁹ AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Tz. 9.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben daraufhin die Sondergrenze von 10 v.H. für die Werbung neuer Mitglieder aufgegeben und die Streichung der Nr. 22 zu § 55 AO im AEAO verfügt.²⁰ Damit gilt in allen noch offenen Fällen auch für die Mitgliederwerbung nur noch die allgemeine Höchstgrenze von insgesamt 50 v.H. für alle Verwaltungsausgaben.²¹

e) Zuwendungen an Mitglieder

Mitglieder steuerbegünstigter Vereine bzw. Stifter steuerbegünstigter Stiftungen dürfen keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Soweit Leistungen einer Körperschaft im Rahmen der steuerbegünstigten Tätigkeit (Zweckerfüllung) stattfinden, ist aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht noch keine schädliche Mittelverwendung anzunehmen.

Beispiele:

Die Mitglieder eines Sportvereins können – unentgeltlich – am Training teilnehmen. Die Mitglieder eines Fortbildungsvereins erhalten halbjährlich einen Veranstaltungskatalog/die Vereinszeitung.

In diesen Fällen ist eine schädliche Mittelzuwendung an die Mitglieder nicht anzunehmen, da es sich um eine übliche Zuwendung handelt. Es werden im Ergebnis nur die satzungsmäßigen Zwecke des Vereins erfüllt.

Aufwendungen zur Betreuung von Mitgliedern werden gemeinnützigkeitsrechtlich nicht beanstandet, wenn es sich um Annehmlichkeiten handelt, die im Rahmen der Betreuung der Mitglieder üblich sind und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind.²² Eine absolute Höchstgrenze ist nicht festgesetzt. Regelmäßig werden Vorteilszuwendungen im Kalenderjahr nicht beanstandet, soweit die lohnsteuerrechtliche Grenze einer Aufmerksamkeit (40 Euro; bis 31. 12. 2001: 60 DM) für das einzelne Mitglieder im Jahr nicht überstiegen wird. Der gewährte Vorteil darf jedoch hierbei den Jahresbeitrag an den Verein nicht übersteigen.

In besonderen Einzelfällen (z.B. Ehrung eines langjährigen Vereinsmitglieds) ist jedoch auch eine höhere Zuwendung an ein einzelnes Mitglied nicht schädlich, wenn die Zuwendung insgesamt noch als angemessen beurteilt werden kann. Geldgeschenke sind jedoch immer als schädliche Mittelverwendung anzusehen.²³

Beispiele:

Die Mitglieder eines Sportvereins erhalten die Jahreskarten für die Spiele der ersten Mannschaft (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) zu ermäßigten Preisen. Beim Sommerfest/Karnevalsball des Vereins erhalten die Mitglieder verbilligte Eintrittskarten.

20 Die Aufhebung wurde im BMF-Schreiben vom 15. 10. 2003, BStBl. I 2003, 483, ausgesprochen (Nr. 1 des Schreibens).

21 Vgl. zu der Problematik auch BFH vom 18. 12. 2002 – I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025.

22 AEAO zu § 55, Tz. 10.

23 *Schleder* (Fn. 16), Rn. 453.

Wenn die Preisermäßigung insgesamt 40 Euro oder den jeweiligen Jahresmitgliedsbeitrag übersteigen sollte, ist grundsätzlich eine schädliche Zuwendung an die Mitglieder anzunehmen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Die – unschädliche – Grenze von 40 Euro ist ein Jahresbetrag. Diese Grenze ist nicht für jeden einzelnen Vorteil anzusetzen, sondern für alle in einem Jahr gewährten Vorteile insgesamt zu prüfen. Soweit den Mitgliedern in einem Jahr mehrere verbilligte oder unentgeltliche Leistungen zugewendet werden, sind die jeweiligen Vorteile zusammenzufassen und mit der schädlichen Grenze (Annehmlichkeit/Mitgliedsbeitrag) zu vergleichen.

f) Veruntreuung von Vereinsmitteln

Durch die Veruntreuung von Vereinsmitteln werden zwangsläufig Mittel für satzungsfremde Zwecke verwendet. Bei der steuerbegünstigten Körperschaft liegt damit dem Grunde nach ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO und ggf. Nr. 3 AO vor. Soweit die Veruntreuung von einem Mitglied des Vereins vorgenommen wurde, welches befugt war, über die Mittel zu verfügen (z.B. Kassierer, Vorstand), ist diese Handlung regelmäßig dem Verein zuzurechnen. Es liegt eine Mittelfehlverwendung des Vereins vor, da er letztlich der gebotenen Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen ist. Die Beurteilung, ob die Handlung der Körperschaft zuzurechnen ist, muss jedoch abhängig von der Größe und der Organisationsstruktur der Körperschaft vorgenommen werden. Bei einem Verein mit mehreren tausend Mitgliedern, verschiedenen Ortsverbänden oder anderen regionalen Untergliederungen ist z.B. ein Fehlverhalten eines örtlichen Kassierers nicht unbedingt dem Verein selber anzulasten.

Der Verein muss jedoch durch interne Kontrollmaßnahmen geeignete Regelungen getroffen haben, die letztendlich ein derartiges Fehlverhalten ausschließen sollen. Das Fehlverhalten darf nicht erst aufgrund eines Organisationsverschuldens oder durch eine unzureichende Aufsicht und Überwachung ermöglicht worden sein.

Beispiel:

Der Vorstand des A-Vereins lässt die Kasse beim Sportfest von dem Mitglied C führen, da der eigentliche Kassenwart plötzlich erkrankt ist. Im Rahmen der Abrechnung wird festgestellt, dass C erhebliche Beträge privat vereinnahmt hat. Zur Vermeidung eines Skandals (C ist der Schwager des Bürgermeisters, der wiederum ist Ehrenvorsitzender des Vereins) wird vereinbart, dass C aus dem Verein austritt und der Verein die Sache auf sich beruhen lässt.

Es liegt eine Mittelfehlverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO vor, da hier im Ergebnis ein Mitglied des Vereins unzulässig begünstigt wird. Die Unterschlagung des C führt zu einem Verstoß gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung, der dem Verein zuzurechnen ist. Der Vorstand des Vereins hat zum einen eine notwendige Kontrolle des C (Kontrollverschulden) nicht durchgeführt und zum anderen auf den zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch verzichtet. Da die Handlungen des Vorstands dem Verein als eigene Handlung zuzurechnen sind, kommt es hier zur Aberkennung der Steuerbegünstigung aufgrund einer Mittelfehlverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 63 Abs. 1 AO.

3. Anderes Fehlverhalten

a) Zurechnung von Handlungen

Eine Körperschaft ist nur durch ihre Organe (z.B. Vorstand, Mitgliederversammlung, Beirat) handlungsfähig (§§ 26, 40 BGB). Die (fehlerhafte) Handlung des Organs muss im Ergebnis dem Verein als eigene Handlung zuzurechnen sein.

Sofern die vertretungsberechtigten Organe für die Körperschaft unter Überschreitung der ihnen satzungsgemäß zustehenden Befugnis handeln – Verletzung der im Innenverhältnis zwischen Körperschaft und Organ geltender Regelungen – sind die Verstöße der Körperschaft zuzurechnen und die Steuervergünstigungen zu versagen.

Ein Anhaltspunkt für die Beurteilung, ob die Handlungen von Vereinsvertretern dem Verein als eigene Handlung zuzurechnen sind, ist die Tatsache, ob die Handlung zu einem zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch nach § 31 BGB führt. Nach § 31 BGB ist der Verein für den Schaden verantwortlich, den der Vorstand, ein Mitglied des Vorstands oder ein anderer verfassungsmäßig berufener Vertreter durch eine in Ausführung der ihm zustehenden Verpflichtung einem Dritten zufügt. Durch die Zivilrechtsprechung ist der Begriff »verfassungsmäßig berufener Vertreter« weit ausgelegt worden. Danach reicht es für die Haftungsinspruchnahme bereits aus, wenn jemand nach außen für den Verein auftritt, als wäre er dafür befugt und der Verein dies so hinnimmt (sog. Repräsentantenhaftung).

Daher sind einer steuerbegünstigten Körperschaft immer die Handlungen der verfassungs-/satzungsmäßig berufenen Vertreter direkt zuzurechnen. Die Handlungen anderer sind dem Verein zuzurechnen, soweit diese nach außen hin den Anschein erwecken, für den Verein handeln zu dürfen und der Verein dies so hinnimmt. Bei Verstößen dieser Personen gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung ist daher die Steuerbegünstigung der Körperschaft gefährdet.

Neben der Prüfung, ob und in welchem Umfang Handlungen der steuerbegünstigten Körperschaft zuzurechnen sind, ist auch zu prüfen, ob und in welchem Umfang ein Kontrollverschulden der Organe vorliegt.

Der Vorstand einer steuerbegünstigten Körperschaft hat die Tätigkeiten der im Bereich der Körperschaft aktiven Personen zu überwachen. So ist dem Verein das Handeln einer Person zuzurechnen, wenn der Vorstand dies kennt und nicht unterbindet oder kontrolliert. Gerade bei größeren Vereinen kann auch ein Organisationsverschulden in Betracht kommen; so kann ein Vorstand nicht wesentliche Angelegenheiten delegieren und eine Verantwortung des Vereins nicht dadurch vermeiden, dass er die delegierte Verantwortung nicht genügend kontrolliert.²⁴ D.h. auch durch »bewusstes Wegsehen« kann sich ein Vorstand seiner Verant-

24 BFH vom 27. 9. 2001 – V R 17/99, DStR 2002, 166.

wortung nicht entziehen, sich über die Vorgänge in der steuerbegünstigten Körperschaft zu unterrichten und ggf. kontrollierend zu handeln.

Üben die Organe ihre Tätigkeit dagegen ohne Vertretungsmacht aus oder begehen sie Verstöße, z.B. Unterschlagungen von Vereinsvermögen u. ä., allein zu ihrem Vorteil, so bewirken diese Taten nur dann steuerschädliche Folgen für die Körperschaft, wenn diese die notwendigen Kontrollen (auch fahrlässig) vernachlässigt hat.

Eine weitere Voraussetzung für das Beibehalten der Steuerbegünstigung ist, dass die Organe der Körperschaft nach Erkennen der Verstöße die verantwortlichen Personen zur Rechenschaft ziehen und die entsprechenden Schadensersatzansprüche geltend machen.

b) Steuerhinterziehung

Die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen Körperschaft muss sich im Rahmen der allgemeinen (verfassungsmäßigen) Rechtsordnung halten. Soweit eine Missachtung dieser Rechtsordnung festgestellt wird, kann von einer Förderung der Allgemeinheit nicht mehr ausgegangen werden.²⁵

Soweit ein Verein durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen eine Steuerhinterziehung begeht, ist die Steuerbegünstigung nicht mehr möglich.

Es ist jedoch bei Verstößen gegen die Rechtsordnung immer zu prüfen, ob die jeweiligen Rechtsverstöße dem Verein zuzurechnen sind.

Bei einer Steuerhinterziehung zugunsten des Vereins kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass hier dem Verein diese Tat zuzurechnen ist. Soweit also der Vorstand einer Körperschaft durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen eine Steuerhinterziehung zugunsten des Vereins bewirkt, muss dem Verein dieses Fehlverhalten angelastet werden. Die Steuerbegünstigung muss in derartigen Fällen versagt werden.

c) Verstöße gegen andere gesetzliche Bestimmungen

Die rechtsstaatliche Ordnung setzt als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Bürger, Vereine, Verbände und sonstigen juristischen Personen ebenso voraus, wie das Beachten der Verfassungsnormen.

Wenn ein Verein gegen andere Normen der Rechtsordnung verstößt (z.B. durch Gewalt gegen Personen und Sachen, Unterschlagungen, Betrügereien, Nichtbefolgung von polizeilichen Anordnungen, Aufruf zu gewaltfreiem Widerstand usw.), ist ebenfalls die Steuervergünstigung zu versagen.²⁶ Auch hier muss jedoch der Rechtsverstoß dem Verein verbindlich zuzurechnen sein.

25 BFH vom 29. 8. 1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106; BFH vom 28. 8. 1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844; BFH vom 13. 12. 1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482.

26 BFH vom 29. 8. 1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106; BFH vom 13. 7. 1994 – I R 5/93, BStBl. II 1995, 134; BFH vom 29. 10. 1997 – I R 13/97, BStBl. II 1998, 9.

d) Nichtabgabe/verspätete Abgabe von Steuererklärungen

Auch die Erfüllung der Steuererklärungspflicht gehört zu den Anforderungen, die an eine ordnungsmäßige Geschäftsführung gestellt werden.

Soweit eine Körperschaft ihren Erklärungspflichten nicht oder nur verspätet nachkommt, liegt grundsätzlich ein Verstoß gegen die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Geschäftsführung vor, der die Steuerbegünstigung gefährdet.²⁷ Die verspätete Abgabe von Steuererklärungen wird i.d.R. nicht sofort zum Anlass genommen werden, die Steuerbegünstigung zu versagen. Regelmäßig wird die Körperschaft zunächst auf die gesetzliche Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen aufmerksam gemacht mit dem Hinweis, dass in Zukunft bei erneuter Verspätung eine Steuerbefreiung versagt werden müsste. Erst bei wiederholtem Fehlverhalten wird dann die Steuerbefreiung versagt werden.

Wenn ein Verein trotz der Aufforderung keine Steuererklärung einreicht, kann er jedoch nicht mehr als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannt werden. Ohne Vorlage einer Steuererklärung mit den notwendigen Anlagen kann eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung nicht stattfinden. In diesen Fällen ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen und Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuerbescheide (und bis VZ 1996 ggf. Vermögensteuerbescheide) zu erlassen.

e) Nichtbeachtung der Vermögensbindung

Nach §§ 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 Abs. 1 AO muss in der Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft eine Regelung über die Vermögensbindung getroffen werden. Darin verpflichtet sich die Körperschaft, bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks, das vorhandene Vermögen einem steuerbegünstigten Zweck zuzuführen.

An diese Regelung hat sich auch die tatsächliche Geschäftsführung zu halten (§ 63 Abs. 2 AO). Soweit bei einer Körperschaft die Voraussetzungen hinsichtlich der Vermögensbindung eintreten, muss die Geschäftsführung das Vermögen der Körperschaft entsprechend der getroffenen Regelung verwenden. Soweit dies nicht erfolgt, liegt ebenfalls ein Verstoß gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung vor.

Ein Verstoß gegen die Vermögensbindung liegt auch dann vor, wenn eine Körperschaft eine so schwerwiegende Mittelfehlverwendung vorgenommen hat, dass nahezu das gesamte Vermögen für satzungsfremde Zwecke verwendet wurde.

27 FG Berlin vom 24. 2. 1997 – 8435/96, EFG 1997, 1006; die gegen das Urteil eingelegte Revision wurde vom BFH mit Urteil vom 21. 10. 1997 – I R 53/97 (n. v.) als unbegründet zurückgewiesen.

f) Nachträgliche Satzungsänderungen

Mit Eintragung in das Vereinsregister wird ein eingetragener Verein rechtsfähig und bleibt es auch bis zu seiner Löschung. Zu ihrer Wirksamkeit bedürfen Satzungsänderungen der Eintragung in das Vereinsregister (§ 71 BGB).

Wird also eine vom Finanzamt angeregte Satzungsänderung erst im Laufe eines Veranlagungszeitraums in das Vereinsregister eingetragen, entspricht diese Satzung nicht während des ganzen Veranlagungszeitraums den Anforderungen des § 60 AO. Soweit jedoch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätzen entspricht und die Körperschaft die aufgedeckten Satzungsmängel zeitnah beseitigt, werden regelmäßig aus derartigen Satzungsmängeln keine steuerschädlichen Folgen gezogen.

Beispiel:

Der A-Verein wurde bereits seit Jahren von dem Finanzamt als gemeinnützige Körperschaft anerkannt. 2003 fällt im Rahmen der Veranlagung auf, dass die Regelungen über die Vermögensbindung in der Satzung nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Darüber hinaus ergeben sich keine weiteren Beanstandungen.

Das Finanzamt wird in diesem Fall den Verein auffordern, baldmöglichst (i.d.R. im Rahmen der nächsten Mitgliederversammlung) seine Satzung an die gesetzliche Regelung anzupassen. Eine Versagung der Steuervergünstigung erfolgt in derartigen Fällen nicht. Falls der Verein seine Satzung jedoch nicht bzw. nicht innerhalb einer angemessenen Frist den steuerrechtlichen Vorschriften anpasst, kann eine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft nicht mehr erfolgen (Verstoß gegen die formelle Ordnungsmäßigkeit der Satzung).

IV. Folgen bei Verstößen

1. Fristsetzung nach § 63 Abs. 4 AO

Wegen der Grundsätze wird auf Abschnitt III. 1. verwiesen. Wenn eine Körperschaft die angesammelten Mittel innerhalb der nach § 63 Abs. 4 AO gesetzten Frist nicht verwenden sollte, würde dies zur rückwirkenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen. In Fällen, in denen eine Frist nach § 63 Abs. 4 AO gesetzt wird, ergehen die Freistellungs-/Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre, in denen die Mittel unzulässig angesammelt wurden, nur unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO).

2. Entzug der Steuerbegünstigung

Verstöße in der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen, die nicht als so schwerwiegend anzusehen sind, führen grundsätzlich nur für die Jahre zur Versagung der steuerlichen Vergünstigungen, in denen gegen die Bestimmungen verstoßen worden ist.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

a) Im Rahmen der laufenden Veranlagung

Wenn im Rahmen der Bearbeitung von Steuererklärungen einer steuerbegünstigten Körperschaft Feststellungen getroffen werden, die eine Gewährung der Steuerbegünstigungen ausschließen, erfolgt der Entzug der Steuervergünstigungen durch den Erlass von entsprechenden Steuerbescheiden. Da in diesen Steuerbescheiden keine Aussage mehr getroffen wird, dass es sich bei der Körperschaft um eine steuerbegünstigte Körperschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG handelt, wird damit zwangsläufig eine bisher bestehende Steuerbegünstigung beendet. Eine besondere Form des Entzugs ist dadurch nicht notwendig. Im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs sollte jedoch vorab der Steuerpflichtige über diesen Schritt informiert werden (§ 91 Abs. 1 AO).

b) Nach Erteilung von Freistellungsbescheiden

Ein Freistellungsbescheid ist kein Bescheid, durch den – wie dies § 157 Abs. 1 Satz 2 AO für schriftliche Steuerbescheide vorschreibt – eine festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnet und angegeben wird, wer die Steuer schuldet. Durch einen Freistellungsbescheid wird vielmehr verbindlich festgestellt, dass eine bestimmte Körperschaft eine bestimmte Steuer dem Grunde nach überhaupt nicht oder für einen bestimmten Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum nicht schuldet. Nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO ist ein Freistellungsbescheid jedoch wie ein Steuerbescheid zu behandeln.

Die Änderung eines Freistellungsbescheids kommt nur nach den Regelungen der §§ 164, 172 ff. AO in Betracht.

In den Fällen, in denen nach Erlass von Freistellungsbescheiden Tatsachen bekannt werden, die eine Steuervergünstigung ausschließen, kommt regelmäßig eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Frage. Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit neue Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen.

Der Begriff der höheren Steuer ist bei Freistellungsbescheiden dahin gehend auszulegen, dass der Erlass eines Körperschaftsteuerbescheids, auch wenn er über 0 Euro ergeht, eine Belastung des Steuerpflichtigen bewirkt, welche mit einer höheren Steuer gleichzusetzen ist. Daher kann ein Freistellungsbescheid in sinnvoller Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgehoben und durch einen Körperschaftsteuerbescheid ersetzt werden, wenn nachträglich neue Tatsachen bekannt werden, die zu einer Versagung der Gemeinnützigkeit führen, selbst wenn der Körperschaftsteuerbescheid über 0 Euro ergeht.²⁸

28 BFH vom 13. 11. 1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711.

c) Steuerliche Folgen des Entzugs der Steuerbegünstigung

Mit dem Entzug der Steuerbegünstigung für ein oder mehrere Jahre ist die Körperschaft für diese Jahre als voll steuerpflichtige Körperschaft zu behandeln.

Die Körperschaft wird danach mit sämtlichen Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG zur Körperschaftsteuer herangezogen (§ 8 Abs. 1 KStG). Es ist deshalb in diesen Fällen zu prüfen, ob und in welchem Umfang eine bisher steuerbegünstigte Körperschaft steuerpflichtige Einkünfte erzielt. Gleichwohl haben z.B. der Verein oder auch die Stiftung weiterhin eine ideelle Sphäre, die nicht der Besteuerung unterliegt. Mitgliedsbeiträge, Umlagen sowie Spenden in den ideellen Bereich führen nicht zur Annahme von steuerpflichtigen Einkünften. Anwendung findet in den einschlägigen Fällen auch § 10 Nr. 1 KStG. Danach sind auch bei voll steuerpflichtigen Körperschaften die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abziehbar. Das Abzugsverbot greift allerdings nicht ein, soweit sich die Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke gleichzeitig als gewerbliche Tätigkeit darstellt.²⁹

Mit ihren gewerblichen Einkünften unterliegt die Körperschaft der Gewerbesteuer. Die unterschiedlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gelten hierbei als ein einheitlicher Gewerbebetrieb (§ 8 GewStDV).

Die Körperschaft ist als Unternehmer mit ihren steuerpflichtigen Leistungen umsatzsteuerpflichtig. Die Ermäßigung für die Umsätze aus dem Zweckbetrieb (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG) kann mangels Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht gewährt werden. Diese Umsätze unterliegen deshalb dem Regelsteuersatz (wenn nicht eine Ermäßigung aufgrund einer anderen Regelung in § 12 UStG möglich ist).

3. Nachversteuerung nach § 63 Abs. 2 AO

Falls ein Verstoß gegen die zulässige Mittelverwendung festgestellt werden kann, der einer Verwendung nahezu des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommt, ist eine Versteuerung nach § 63 Abs. 2 AO i.V.m. § 61 Abs. 3 AO durchzuführen.

Das hat zur Folge, dass gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rückwirkend für die letzten zehn Jahre Steuerbescheide erlassen, geändert oder aufgehoben werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb dieses Zeitrahmens vor der Mittelfehlverwendung entstanden sind.

Die Körperschaft wird also für die letzten zehn Jahre vor dieser Mittelfehlverwendung wie eine steuerpflichtige Körperschaft behandelt.

²⁹ BFH vom 15. 7. 1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

Die Regelung des § 63 Abs. 2 AO greift auch in den Fällen, in denen eine Körperschaft ihr Vermögen bei Auflösung der Körperschaft nicht entsprechend der Vermögensbindung verwendet.

Beispiel:

Der A-Verein löst sich in 2002 auf. Das Vermögen wird entgegen der Satzung nicht auf den steuerbegünstigten B-Verein übertragen, sondern an die Mitglieder ausgekehrt.

Es muss nach § 63 Abs. 2 AO eine Nachversteuerung für die letzten zehn Veranlagungszeiträume durchgeführt werden.

Auch die nachträgliche Änderung der Vermögensbindung in der Satzung, die dazu führt, dass sie nicht mehr den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO entspricht, löst die rückwirkende Steuerpflicht nach § 61 Abs. 3 AO aus.

4. Auswirkungen nach § 13 KStG

a) Wechsel der Steuerpflicht

Der Entzug der Steuerbegünstigung bewirkt, dass die Körperschaft mit den erzielten Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG der vollen Steuerpflicht unterliegt.

Nach § 13 Abs. 2 KStG ist eine Anfangsbilanz aufzustellen, wenn eine bislang von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft in die Steuerpflicht eintritt. Die Wirtschaftsgüter sind danach grundsätzlich mit den Teilwerten in diese Anfangsbilanz einzustellen (§ 13 Abs. 3 Satz 1 KStG).

§ 13 Abs. 2 KStG grenzt die in der steuerbefreiten Zeit entstandenen stillen Reserven ab und vermeidet mit einem Teilwertansatz eine Besteuerung dieses Wertzuwachses in der nachfolgenden steuerpflichtigen Zeit. Für immaterielle Wirtschaftsgüter, die nicht entgeltlich erworben wurden, ist ein Teilwert nicht anzusetzen. Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG gilt auch bei der Anwendung des § 13 KStG.³⁰

Die für den Wechsel zur vollen Steuerpflicht aufzustellende Anfangsbilanz setzt nach § 13 Abs. 2 KStG jedoch eine bilanzielle Gewinnermittlung voraus. Die Körperschaft muss also mit Beginn der Steuerpflicht ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermitteln. Da die Regelung lediglich eine Freistellung der während der Steuerbefreiung angesammelten stillen Reserven sicherstellt, muss die bilanzielle Gewinnermittlung für die Zeit nach dem Wegfall der Steuerbefreiung gewährleistet sein. Eine bilanzielle Gewinnermittlung vor dem Wechsel der Steuerpflicht ist im Gegensatz zur Regelung nach § 13 Abs. 1 KStG nicht erforderlich.

Endet die Steuerbefreiung für Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit waren, ist darüber hinaus die Sonderregelung des § 13 Abs. 4 KStG zu prüfen.

30 BFH vom 9. 8. 2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71.

Nach § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG sind die in § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG bezeichneten Wirtschaftsgüter bei Wegfall der Steuerbefreiung i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in der Anfangsbilanz mit den Werten anzusetzen, die sich bei ununterbrochener Steuerpflicht nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergeben würden, d.h. mit den Buchwerten.

Es wird also ein vorhergehender Wechsel von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung mit der Folge der Bewertung nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG (Ansatz mit Buchwerten) vorausgesetzt. Die Vorschrift des § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG erfasst nach Sinn und Zweck der Regelung lediglich die Wirtschaftsgüter, die bereits zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerbefreiung vorhanden waren und demzufolge in der Schlussbilanz nach § 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 KStG mit dem Buchwert aktiviert worden sind.

Beispiel:

Zum 1. 1. 1995 wurde eine bisher steuerpflichtige Theater-GmbH durch Satzungsänderung zu einer gemeinnützigen Körperschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Der Theaterbetrieb stellt nun einen Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 7 AO dar.

Nach § 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 KStG sind die Wirtschaftsgüter des Theaterbetriebs (Buchwert 50.000 DM; Teilwert 80.000 DM) mit den Buchwerten in die Schlussbilanz zum 31. 12. 1994 aufzunehmen. Die Wirtschaftsgüter dienen der Förderung steuerbegünstigter Zwecke.

Zum 1. 1. 2002 ändert die Theater-GmbH erneut die Satzung, so dass die Steuerbegünstigung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auf den 31. 12. 2001 endet.

Hier ist auf den 1. 1. 2002 eine Anfangsbilanz mit den Buchwerten aufzustellen (§ 13 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 KStG).

Wirtschaftsgüter, die erst nach Beginn der Steuerbefreiung angeschafft oder hergestellt worden sind, sind in der nach Erlöschen der Steuerbefreiung aufzustellenden Anfangsbilanz nach der allgemeinen Regelung des § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG mit dem Teilwert anzusetzen.

Beispiel:

Die obige Theater-GmbH hatte in 1997 eine neue Beleuchtungsanlage günstig erworben. Die stillen Reserven dieser Beleuchtungsanlage zum 31. 12. 2001 betragen 20.000 DM (Buchwert 100.000 DM).

In der Anfangsphase auf den 1. 1. 2002 ist die Beleuchtungsanlage mit dem Teilwert (120.000 DM = 61.355 Euro) anzusetzen, da insoweit die Regelung des § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG nicht greift.

Eine Körperschaft, die von der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in die Steuerpflicht wechselt, hat die Vermögensbindung (§ 61 AO) zu beachten. Die Nichtbeachtung der Vermögensbindung hat nach § 61 Abs. 3 AO zur Folge, dass die Gesellschaft von Beginn an als steuerpflichtige Körperschaft gilt. Damit tritt bei einem Verstoß gegen die Vermögensbindung im Ergebnis kein Wechsel in der Steuerpflicht ein, da die Gesellschaft – rückwirkend – von Beginn an nicht als steuerbegünstigte Körperschaft tätig war. Eine Anwendung des § 13 Abs. 2 KStG setzt jedoch zwingend den Wechsel von der Steuerfreiheit in die Steuerpflicht vo-

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

raus, so dass in diesem Fall eine (steuerfreie) Teilwertaufstockung nicht zulässig ist.

b) Teilweiser Beginn oder teilweises Erlöschen der Steuerbefreiung

Die steuerlichen Folgen, die sich nach § 13 Abs. 1 bis 4 KStG für einen Wechsel von der Steuerpflicht zur Steuerbefreiung und umgekehrt ergeben, treten nach § 13 Abs. 5 KStG auch dann ein, wenn eine Steuerbefreiung lediglich teilweise beginnt oder erlischt.

Die Regelung des § 13 Abs. 5 KStG erlangt im Rahmen der Befreiungstatbestände Bedeutung, die eine partielle Steuerpflicht ohne Gefährdung der Steuerbefreiung im übrigen zulassen. Ein Ausschluss der Steuerbefreiung hinsichtlich unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ist unter anderem bei der Befreiung von gemeinnützigen Körperschaften vorgesehen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).

Erfüllt ein bislang steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nunmehr die Voraussetzungen eines steuerbefreiten Zweckbetriebs (§ 65 AO), liegt insoweit ein Wechsel in der Steuerpflicht vor, der einen partiellen Beginn der Steuerbefreiung bedeutet und nach § 13 Abs. 5 i.V.m. § 13 Abs. 1 KStG zur Aufstellung einer Schlussbilanz für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens führt.

Soweit die Voraussetzungen des § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG vorliegen, erfolgt der Ansatz des Betriebsvermögens zu Buchwerten.

Beispiel:

Eine gemeinnützige GmbH betreibt u. a. ein Altenheim. In dem Altenheim sind bis zum 31. 12. 2001 nur 45 v.H. der Bewohner bedürftig i.S.d. § 53 AO. Ab 2002 sind mehr als $\frac{2}{3}$ der Bewohner bedürftig i.S.d. § 53 AO. Das Heim steht mit einem Buchwert von 1.000.000 DM; der Teilwert des Heims beträgt 1.500.000 DM.

Der Betrieb des Altenheims begründet bis zum 31. 12. 2001 einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Es ist kein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 1 a AO gegeben, da nicht mehr als $\frac{2}{3}$ der Bewohner bedürftig i.S.d. § 53 AO sind (§ 66 Abs. 3 AO).

Ab dem 1. 1. 2002 wird dieser steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 1 a AO. Auf den 31. 12. 2001 ist eine Schlussbilanz aufzustellen (§§ 13 Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 KStG). Der nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG vorgeschriebene Ansatz zu Teilwerten ist gem. § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG nicht vorzunehmen. Die Wirtschaftsgüter werden im Altenheim für einen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 begünstigten Zweck verwendet, so dass zwingend der Buchwertansatz erfolgen muss.

Unterschreitet eine gemeinnützige Körperschaft mit den Einnahmen aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Besteuerungsgrenze i.S. des § 64 Abs. 3 AO i.H.v. 30.678 Euro (bis zum 31. 12. 2001: 60.000 DM), bleibt der Charakter des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als solcher unberührt und das dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienende Betriebsvermögen weiterhin steuerverhaftet. Eine Schlussbesteuerung i.S.d. § 13 Abs. 5 KStG ist insoweit nicht durchzuführen.³¹

31 AEAO zu § 64, Tz. 14.

§ 13 Abs. 5 KStG i.V.m. § 13 Abs. 4 KStG findet auch in den Fällen Anwendung, in denen vor der Überführung in den steuerbefreiten Bereich die Aufgabe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erklärt wird und der Vorgang gleichzeitig eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 4 EStG darstellt. Auch wenn die Überführung der Wirtschaftsgüter in die Vermögensverwaltung erfolgt, handelt es sich um eine nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG begünstigte Nutzung, da auch die Wirtschaftsgüter der Vermögensverwaltung letztlich steuerbegünstigten Zwecken i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen. Nur soweit Wirtschaftsgüter bei einer Betriebsaufgabe vor der Überführung in den steuerbefreiten Bereich oder in einem engen zeitlichen Zusammenhang danach veräußert werden, ist § 13 Abs. 4 KStG ausgeschlossen.³²

Beispiel:

Der steuerbegünstigte A-Sportverein hat eine Vereinsgaststätte im Rahmen eines selbstbewirtschafteten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs betrieben. In 2002 verpachtet er die Gaststätte im Ganzen und erklärt die Betriebsaufgabe.

Die Überführung des Betriebs »Vereinsgaststätte« kann nach § 13 Abs. 5 KStG i.V.m. § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG zu Buchwerten erfolgen.

5. Schenkungsteuer

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG sind Zuwendungen an inländische steuerbegünstigte Körperschaften steuerfrei.

Die Befreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG).

Wenn eine Körperschaft nach Aberkennung der Steuerbegünstigung ihr Vermögen nicht entsprechend der Vermögensbindung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet, sind die Zuwendungen an diese Körperschaft rückwirkend der Erbschaft-/Schenkungssteuer zu unterwerfen.

6. Grundsteuer

Wenn eine inländische Körperschaft, die nach der Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, Grundbesitz für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke nutzt, wird dieser Grundbesitz von der Grundsteuer befreit (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 b GrStG). Die Nutzung von Grundbesitz im Rahmen der Vermögensverwaltung (z.B. durch Vermietung) oder im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist nicht begünstigt. (Ausnahme: die Vermietung erfolgt an einen ebenfalls

32 BMF-Schreiben vom 1. 2. 2002, BStBl. I 2002, 221.

Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor

steuerbegünstigten Empfänger, der das Grundstück für eigene steuerbegünstigte Zwecke nutzt).

Für die Befreiung nach dem Grundsteuergesetz bedarf es einer unmittelbaren steuerbegünstigten Nutzung im ideellen Bereich oder im Bereich eines Zweckbetriebs.

Da nach § 19 Abs. 4 BewG eine Einheitswertfeststellung nur zu erfolgen hat, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung ist, werden für Grundstücke, die für die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke einer steuerbegünstigten Körperschaft genutzt werden, keine Einheitswerte festgestellt. Soweit bereits ein Einheitswert für das Grundstück bestanden hat (z.B. der Vorbesitzer des Grundstücks musste Grundsteuer zahlen), erfolgt eine Aufhebung des Einheitswertbescheids nach § 24 Abs. 1 Nr. 2 BewG.

Das Finanzamt wird auch im Bereich der Grundsteuer tätig, wenn durch eine Nutzungsänderung Grundvermögen einer steuerbegünstigten Körperschaft nicht mehr für steuerbegünstigte Zwecke genutzt wird.

Beispiel:

Der A-Verein nutzt das bisher für Vereinszwecke (Beratungsstelle) genutzte Grundstück nun im Bereich der Vermögensverwaltung (Vermietung) oder in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Die Grundsteuerbefreiung wird mit dieser Nutzungsänderung beendet. Die Bewertungsstelle muss einen Einheitswert und einen Grundstücksmessbescheid feststellen, damit die zuständige Stadt/Gemeinde eine Grundsteuerfestsetzung durchführen kann.

V. Zusammenfassung

Der Beitrag behandelt schwerpunktmäßig Voraussetzungen und Folgen von Verstößen gegen das Gemeinnützigkeitsrecht. Dazu werden zunächst die bestehenden Steuervergünstigungen für gemeinnützige Organisationen betrachtet und dabei eine Reihe wichtiger Voraussetzungen behandelt, insbesondere die, dass nicht nur der Satzungszweck, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung dem in der Satzung ausgewiesenen steuerbegünstigten Zweck unterfallen muss. Es reicht nicht, dass der tatsächlich verfolgte Zweck ebenfalls begünstigt ist. In einem weiteren Schritt werden die wichtigsten Verstöße analysiert, unter anderem die Mittelgelehrverwendung oder die Situation, in der die ideelle Aktivität wegen des Umfangs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht mehr im Zentrum steht. Zu anderen aktuellen Fragen wie dem Verlustausgleich und dem zulässigen Aufwand für Fundraising wird Stellung bezogen. Bei der Darstellung der Folgen eines Verstoßes und dem daraus erwachsenden Verlust der Gemeinnützigkeit wird u.a. auf die steuerbilanzrechtlichen Konsequenzen eingegangen.

VI. Summary

German tax law grants a vast array of tax privileges to public benefit organisations. Of course a number of conditions must be met in order to be entitled to such privileges. The article enumerates the main tax privileges and discusses a number of legal prerequisites especially those concerning the potential deviation between the stated purpose of the organisation and its actual activity. A further step leads to the most common transgressions of the rules governing the tax exemption. Financial reserves are allowed within a restrictive legal framework. The financial means at the disposition of the organization have to be used according to basic rules governing public benefit organisations. Economic activity is allowed, even if it is not related directly to the public benefit purpose but again strict limitations have to be observed. Particularly where those business units produce losses, it is in principle not allowed to use money intended for the idealistic purposes of the organization to cover losses stemming from income generating business activities of the organization. Further the acceptable ratio of fundraising and administrative expenses to money used directly for the ideal projects of the organization is discussed. In the final part the focus lies on the sanctions in cases of transgressions and on the rules of accounting to be observed when an organisation slips out of the tax exempt realm.

Interorganisationelle Strukturen und Gemeinnützigkeitsrecht

RAINER HÜTTEMANN

I.	Einführung	85	3.	Mittelweitergabe und Einschaltung von Hilfspersonen	101
II.	Die gemeinnützigen Organisationen	87	4.	Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe	102
III.	Das Unmittelbarkeitsgebot	87	5.	Holdingkörperschaften als Mittelbeschaffungskörperschaften	104
	1. Der Regelungsgehalt des § 57 AO	87	6.	Mittelbeschaffung und zeitnahe Mittelverwendung	105
	2. Zusammenwirken mit Dritten	89	VII.	Mittelweitergabe, Personal- und Raumüberlassung	106
IV.	Einschaltung von Hilfspersonen	90	1.	Unschädliche Betätigungen	106
	1. Allgemeines	90	2.	Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 2 AO)	106
	2. Voraussetzungen der Zurechnung	91	3.	Personal- und Raumüberlassung (§ 58 Nr. 3 und 4 AO)	107
	3. Rechtsfolgen der Einschaltung von Hilfspersonen	96	VIII.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte des Outsourcing	107
	4. Hilfspersonentätigkeit als nicht steuerbegünstigte Tätigkeit	97	1.	Kapitalausstattung und zeitnahe Mittelverwendung	108
V.	Dachverbände	99	2.	Leistungsbeziehungen	109
VI.	Mittelbeschaffung für andere gemeinnützige Einrichtungen (§ 58 Nr. 1 AO)	99	IX.	Zusammenfassung	109
	1. Mittelbeschaffung als eigenständiger steuerbegünstigter Zweck	99	X.	Summary	110
	2. Mittelbeschaffung für andere Körperschaften	100			

I. Einführung

Rechtsfragen des Organisationsverbundes im Gemeinnützigkeitsrecht stellen sich immer dann, wenn gemeinnützige Einrichtungen ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke im Zusammenwirken mit Dritten verwirklichen. Ein einfaches Beispiel ist der Förderverein, der Mittel für eine andere operative gemeinnützige Einrichtung beschafft. Eine denkbare Kooperationsform im Non Profit Sektor sind auch Gemeinschaftsprojekte, die von mehreren gemeinnützigen Einrichtungen zusammen durchgeführt werden. Zur Herausbildung von Organisationsverbänden kommt es ferner, wenn sich eine gemeinnützige Einrichtung bei der Erfüllung ihrer eigenen Zwecke der Hilfe Dritter (z.B. natürlicher Personen oder anderer Organisationen) bedient, weil die eigenen Ressourcen nicht ausreichen. Interorganisationelle Strukturen können schließlich auch durch Ausgliederung von einzelnen Bereichen auf selbständige Einrichtungen entstehen (»Outsourcing«). Im Gegensatz dazu dient die Bildung von Dachverbänden durch mehrere gemeinnützige Einrichtungen der besseren Interessenkoordination, z.B. auf Landes- oder Bundesebene. Der Dachverband ist zumeist selbst nicht operativ tätig, sondern unterstützt nur die Tätigkeit seiner Mitgliedseinrichtungen.

Die Gründe für die Entstehung von Organisationsverbänden bei gemeinnützigen Einrichtungen sind – ebenso wie im For Profit Sektor – zunächst und vor allem wirtschaftlicher Natur.¹ Auch für gemeinnützige Unternehmen gibt es so etwas wie eine »optimale Unternehmensgröße«, die sich einstellt, wenn die Größenvorteile durch zunehmende Transaktionskosten aufgezehrt werden. Darüber hinaus spielen beim Outsourcing z.B. tarifrechtliche Gründe (»Flucht aus dem BAT«) eine Rolle. Im Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen müssen steuerbegünstigte Einrichtungen bei solchen Umstrukturierungen zusätzlich die Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts im Blick behalten. So ist z.B. die Bildung einer reinen Verwaltungsholding gemeinnützigkeitsrechtlich problematisch, weil eine vollständige Ausgliederung der operativen steuerbegünstigten Tätigkeit auf selbständige Tochtergesellschaften wegen des Unmittelbarkeitsgebots (§ 57 AO) die Steuerbegünstigung der Mutterkörperschaft gefährdet.² Auch eine Mittelweitergabe zwischen gemeinnützigen Einrichtungen ist nur unter Beachtung der besonderen Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 bis 4 AO zulässig. Das Gemeinnützigkeitsrecht bildet aber nicht nur eine wichtige Schranke bei der Herausbildung von Organisationsverbänden, sondern ist vielfach sogar selbst der Anlass für Strukturveränderungen. Ein Beispiel hierfür ist die Ausgliederung von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf selbständige Kapitalgesellschaften, mit denen die Praxis auf die von der Finanzverwaltung angewandte »Geprägetheorie« reagiert hat.³ Ausgangspunkt für Gestaltungen ist ferner z.B. das Finanzierungskriterium des § 68 Nr. 9 AO, wonach eine Auftragsforschung nur dann steuerbegünstigt ist, wenn sich der Träger der Forschungseinrichtung überwiegend aus Zuschüssen oder aus der Vermögensverwaltung finanziert.⁴

In den weiteren Überlegungen sollen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Grenzen aufgezeigt werden, die steuerbegünstigte Organisationen bei der Zusammenarbeit mit anderen Einrichtungen zu beachten haben. Am Anfang steht dabei zunächst die Frage nach Einheit und Vielheit, also die Frage nach der steuerrechtlichen Selbständigkeit von Organisationen. Sodann ist vor allem das Unmittelbarkeitsgebot zu betrachten, das die systematische Grundlage für die weiteren Überlegungen zu verschiedenen Kooperationsformen bildet: Die Einschaltung von so genannten Hilfspersonen, die Steuerbegünstigung von Mittelbeschaffungskörperschaften, die Grenzen einer zulässigen Mittelweitergabe, Raum- und Personalüberlassung zwischen gemeinnützigen Einrichtungen und die Steuerbegünstigung von Dachverbänden. Einige Hinweise zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten beim Outsourcing schließen den Beitrag ab.

1 Zu Umstrukturierungen bei gemeinnützigen Körperschaften vgl. nur *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 17; siehe auch *Orth*, *Stiftung & Sponsoring*, Beilage zu Heft 5/1999.

2 Vgl. aus der Rechtsprechung FG Baden-Württemberg vom 31. 7. 1997, EFG 1997, 1341. Zu Holdingkörperschaften vgl. unten IV. 3 und VI. 4.

3 Anwendungserlass zur AO Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

4 Dazu FinMin. Bayern vom 13. 4. 2000, DB 2000, 954.

II. Die gemeinnützigen Organisationen

§ 51 Satz 2 AO beschränkt die Kreis der steuerbegünstigten Körperschaften auf »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes«. Als gemeinnützige Organisationen kommen daher neben Vereinen und Stiftungen vor allem Kapitalgesellschaften sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Betracht. Personengesellschaften sind dagegen für sich genommen nicht begünstigt.⁵ Während die Feststellung der steuerlichen Selbständigkeit bei rechtsfähigen Kapitalgesellschaften, Vereinen und Stiftungen des privaten Rechts naturgemäß keine Schwierigkeiten bereitet, erweisen sich insbesondere nicht rechtsfähige Vereine, Stiftungen und Zweckvermögen (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) als steuerliche Problemfälle. Denn diese können – müssen aber nicht – steuerlich selbständige Körperschaftsteuersubjekte sein mit der Folge, dass dann auch ihre steuerliche Gemeinnützigkeit gesondert zu beurteilen ist. Praktische Relevanz hat dies zum einen bei nicht rechtsfähigen regionalen Untergliederungen von Vereinen, die unter bestimmten Voraussetzungen als steuerlich selbständig behandelt werden.⁶ Die »Entdeckung« steuerlich eigenständiger Untergliederungen kann gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme bereiten, da eine eigene Steuerbegünstigung auch eine eigene Satzung voraussetzt. Zudem führt die Umstellung vom Einheitsverein auf eine steuerliche Vielheit u.U. zur Annahme vielfältiger Leistungsbeziehungen zwischen den Untergliederungen, die umsatzsteuerliche Mehrbelastungen zur Folge haben können. Von Bedeutung ist die Frage der körperschaftsteuerlichen Selbständigkeit ferner bei nicht rechtsfähigen Stiftungen.⁷ Dies gilt zunächst für die Inanspruchnahme der verschiedenen steuerlichen Privilegien bei Zuwendungen an Stiftungen (vgl. § 10 b Abs. 1 Satz 3, Abs. 1a EStG, § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), die nur bei Zuwendungen an eine steuerlich selbständige Stiftung gewährt werden. Ferner führt eine steuerliche Selbständigkeit regelmäßig zur Begründung von steuerlich relevanten Leistungsbeziehungen zwischen Stiftung und Stiftungsträger, z.B. auf Grund von Entgelten für die Verwaltung des Stiftungsvermögens.

III. Das Unmittelbarkeitsgebot

1. Der Regelungsgehalt des § 57 AO

Die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass eine Körperschaft ausschließlich und »unmittelbar« steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft ihre

⁵ Vgl. aber unten III. 2.

⁶ Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 18. 10. 1988, BStBl. I 1988, 443.

⁷ Dazu *Hüttemann/Herzog*, Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, DB 2004, 1001.

Zwecke unmittelbar, wenn sie diese »selbst« verwirklicht.⁸ Nach dem Willen des Gesetzgebers verdient also nur diejenige Körperschaft eine steuerliche Entlastung, die »selbst« die Tätigkeiten vornimmt, durch die die Allgemeinheit gefördert (§ 52 AO) bzw. hilfsbedürftige Personen (§ 53 AO) oder Religionsgemeinschaften (§ 54 AO) unterstützt werden (»persönliche Unmittelbarkeit«).⁹ Das Unmittelbarkeitsprinzip betrifft also die Zurechnung eines bewirkten Erfolges zu einem Tätigwerden der Körperschaft.¹⁰ Die bloße finanzielle, sachliche oder organisatorische Unterstützung des Wirkens einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft ist dagegen – vorbehaltlich der Sonderregelungen in § 57 Abs. 2, § 58 Nr. 1 bis 4 AO – nicht begünstigt. Daher ist z.B. eine GmbH, die die Trainingsräume eines gemeinnützigen Sportverbandes reinigt und instand hält, nicht steuerbegünstigt.¹¹ Denn sie verfolgt »selbst« keinen steuerbegünstigten Zweck, da nicht die GmbH, sondern erst die Empfängerkörperschaft den steuerbegünstigten Erfolg i.S. einer Förderung des Sports bewirkt.

Das Unmittelbarkeitsgebot betrifft nur die verfolgten Zwecke, nicht aber die Maßnahmen zu ihrer Verwirklichung. Daher liegt kein Verstoß gegen § 57 Abs. 1 AO vor, wenn eine Körperschaft z.B. Spenden einwirbt, eine allgemeine Verwaltung unterhält oder Rücklagen für zukünftige Vorhaben bildet. Solche Maßnahmen fördern zwar die satzungsmäßigen Zwecke nur »mittelbar« in dem Sinne, dass sie zukünftige zweckverwirklichende Maßnahmen vorbereiten. § 57 AO steht dem aber nicht entgegen, weil die Körperschaft selbst tätig wird und eine Förderung der Allgemeinheit keine Vollendung der Förderung voraussetzt, sondern nach allgemeiner Ansicht auch vorbereitende Maßnahmen umfasst, wenn diese auf eine Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks durch die betreffende Körperschaft selbst gerichtet sind.¹²

Die Unterscheidung zwischen »mittelbarer« und »unmittelbarer« Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke sollte auch vermieden werden, wenn es um die steuerliche Beurteilung der satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft geht. So geht z.B. die Aussage, die Schaffung von Arbeitsplätzen fördere die Allgemeinheit lediglich »mittelbar« und sei daher nicht gemeinnützig,¹³ am Kernproblem vorbei:¹⁴ Nach

8 Zum Unmittelbarkeitsgrundsatz vgl. *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 26 ff.

9 So treffend *Seer/Wolsztynski*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, 2002, S. 156.

10 Treffend *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 57 AO Rn. 19.

11 Vgl. BFH vom 25. 2. 1981, BStBl. II 1981, 478.

12 Vgl. nur *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 26 ff; *Franz*, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, 1991, S. 77 f.

13 So etwa *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 145; ähnlich auch BFH vom 21. 8. 1974, BStBl. II 1975, 121, betreffend die Gemeinnützigkeit eines Regionalflughafen-Vereins.

14 Kritisch zum Begriff der »mittelbaren Förderung der Allgemeinheit« auch *Gmach*, FR 1995, 85, 89.

§ 57 AO liegt in der Schaffung von Arbeitsplätzen dann ein »unmittelbares« Wirken, wenn die Körperschaft – z.B. durch Unterhaltung einer Beschäftigungsgesellschaft – selbst Arbeitsplätze anbietet. Es fehlt aber an der Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks i.S.d. § 52 AO, weil die Schaffung von Arbeitsplätzen in einer marktwirtschaftlichen Rechts- und Wirtschaftsordnung vorrangig eine Angelegenheit der privaten Wirtschaft ist, die für sich genommen noch keine Steuerbegünstigung rechtfertigt.¹⁵ Etwas anderes gilt nur bei der Förderung besonderer Bevölkerungsgruppen (z.B. Langzeitarbeitslose, arbeitslose Jugendliche, Behinderte).¹⁶ Wie fehlsam die begriffliche Unterscheidung zwischen mittelbarer und unmittelbarer Förderung sein kann, zeigt auch das Beispiel der Wissenschaftsförderung. So wird die Vergabe von Stipendien an Wissenschaftler, die Auslobung von Preisen für besondere Leistungen oder die Unterhaltung einer Bibliothek seit jeher als eine »unmittelbare« Förderung der Wissenschaft beurteilt.¹⁷ Auch diese Aussage lässt sich nicht aus § 57 AO ableiten, der bereits erfüllt ist, wenn die Körperschaft selbst die Stipendien vergibt bzw. die Bibliothek betreibt. Entscheidend dafür ist vielmehr die Auslegung des Begriffs »Förderung« im Sinne von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO: Versteht man darunter mit dem BFH, dass etwas »vorangebracht oder verbessert« wird,¹⁸ so ist auch eine Verbesserung der Arbeitsbedingungen von Wissenschaftlern als Förderung der Wissenschaft zu qualifizieren. Umgekehrt folgt z.B. aus der Definition der mildtätigen Zwecke in § 53 AO, dass noch nicht jede Förderung des Wohlfahrtswesens zugleich auch »mildtätig« ist. Denn das Gesetz fordert – anders als in § 52 AO – eine »Unterstützung von hilfsbedürftigen Personen« durch persönliche oder finanzielle Hilfestellung. Die Förderung der Hilfeleistung durch Dritte (z.B. die Ausstattung eines Krankenhauses mit medizinischen Geräten) ist daher noch kein mildtätiger Zweck, ohne dass für dieses Ergebnis der Unmittelbarkeitsgrundsatz § 57 AO bemüht werden müsste.

2. Zusammenwirken mit Dritten

§ 57 AO verlangt nur eine »eigene«, aber keine ausschließlich eigenständige Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke. Steuerbegünstigte Zwecke können daher grundsätzlich auch gemeinschaftlich mit anderen steuerbegünstigten oder nicht steuerbegünstigten Körperschaften verfolgt werden. Auch hier ist die für ein unmittelbares Tätigwerden i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO notwendige persönliche Zurechenbarkeit des Erfolgs gegeben. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der gemeinnützige Gesellschafter »auch die Verantwortung für die Beiträge der anderen Organi-

15 Siehe auch BFH vom 31. 1. 1973, BStBl. II 1973, 690, 691: »Auch die vernünftige privatwirtschaftliche Betätigung dient dem allgemeinen Wohl, ohne dass sich hieraus ein Anspruch auf die Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit ableiten ließe.«

16 Vgl. BFH vom 26. 4. 1995, BStBl. II 1995, 767.

17 Vgl. nur *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 60.

18 BFH vom 23. 11. 1988, BStBl. II 1989, 391.

sationen trägt und über deren Inhalt informiert ist«. ¹⁹ Fraglich ist, wie die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke im Rahmen einer Personengesellschaft (Arbeitsgemeinschaft, Gesellschaft bürgerlichen Rechts) gemeinnützigkeitsrechtlich zu beurteilen ist. Nach wohl herrschender Ansicht soll die Tätigkeit der Personengesellschaft nicht nur ertragsteuerlich, sondern auch gemeinnützigkeitsrechtlich den Gesellschaftern zugerechnet werden. ²⁰ Geht man dagegen davon aus, dass – entsprechend der zivilrechtlichen Betrachtung (vgl. § 14 BGB) – die Personengesellschaft »selbst« tätig wird, wäre ihr Handeln nur über die Regelung des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO (d.h. als Hilfsperson) ihren Gesellschaftern zuzurechnen. ²¹ Die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft führt jedenfalls beim steuerbegünstigten Gesellschafter zur Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. ²² Die ertragsteuerliche Zurechnung der gewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft hat des Weiteren zur Folge, dass die Pauschalbesteuerung nach § 64 Abs. 5 AO im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu berücksichtigen ²³ und für Zwecke der Gewichtsgrenze nicht auf den Gewinnanteil, sondern die anteiligen Einnahmen der Personengesellschaft abzustellen ist. ²⁴ Schließlich kann die Beteiligung an einer Personengesellschaft auch einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb begründen. ²⁵

IV. Einschaltung von Hilfspersonen

1. Allgemeines

Eine unmittelbare Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke kann nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO »auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach dem Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson

19 Vgl. zur »Mitverantwortlichkeit« FG Hamburg vom 8. 12. 1997, EFG 1998, 916; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 8 Rn. 50.

20 Vgl. aus der Praxis der Finanzverwaltung OFD Frankfurt a.M. vom 31. 3. 1993, DB 1993, 1217 betreffend die Durchführung von Altmaterialsammlungen durch eine BGB-Gesellschaft, an der gemeinnützige Körperschaften beteiligt sind. Für transparente Behandlung von Personengesellschaften im Gemeinnützigkeitsrecht auch *Orth*, Stiftung & Sponsoring, Beilage zu Heft 5/1999, S. 15 f.

21 So wohl *Jost*, in: Dötsch/Eversberg/Dötsch/Witt, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Rn. 113: BGB-Gesellschaft zur Durchführung einer größeren Sportveranstaltung als Hilfsperson der Gesellschafter.

22 BFH vom 27. 7. 1989, BStBl. II 1989, 134; Anwendungserlass zur AO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 AO; *Jost*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Anh. 2 zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 »Beteiligung an Personengesellschaft«.

23 OFD Frankfurt a.M. vom 31. 3. 1993, DB 1993, 1217.

24 BFH vom 27. 3. 2001, BStBl. II 2001, 449.

25 BFH vom 4. 3. 1976, BStBl. II 1976, 472; *Jost*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Anh. 3 zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 »Beteiligung an Personengesellschaft«.

wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist«. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO ist ebenso wie § 57 Abs. 1 Satz 1 AO eine steuerliche Zurechnungsnorm.²⁶ Ihrer Anwendung bedarf es nicht, wenn das Verhalten einer Person der Körperschaft schon nach allgemeinen Grundsätzen zurechenbar ist. Dies ist insbesondere bei Organen und verfassungsmäßigen Vertretern der Fall, deren Handeln daher von § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nicht erfasst wird.²⁷ Vielmehr stellt § 57 Abs. 1 Satz 2 AO klar, dass sich gemeinnützige Körperschaften bei der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke nicht nur ihrer Organe, sondern auch beliebiger Dritter bedienen können.²⁸

2. Voraussetzungen der Zurechnung

Fraglich ist, unter welchen Voraussetzungen eine Person als »Hilfsperson« i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO anzusehen ist. Der BFH hat dazu bislang nicht grundsätzlichen Stellung genommen,²⁹ sondern – zumeist ohne nähere Ausführungen – das Handeln von selbständigen Fachkräften,³⁰ Angestellten eines Gesellschafters, die im Wege der Personalgestellung eingesetzt wurden,³¹ oder von Vereinsmitgliedern³² der jeweiligen Körperschaft zugerechnet. Nach Ansicht der Finanzverwaltung³³ setzt eine Zurechnung nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO voraus, dass die Hilfsperson »nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt«. Weiter heißt es im Anwendungserlass zur AO: »Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson bestimmen kann. Als Vertragsformen kommen z.B. Arbeits-, Dienst- oder Werkverträge in Betracht. Im Innenverhältnis muss die Hilfsperson an die Weisung der Körperschaft gebunden sein.« Dieser Auffassung hat sich auch das steuerrechtliche Schrifttum angeschlossen:³⁴

26 Vgl. *Hüttemann*, in: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, DStJG Bd. 26, S. 49, 55; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 53 Rn. 2; *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 57 Rn. 19.

27 Statt aller *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 57 Rn. 19 Fn. 7: »Es dürfte kaum der Sinn des Gemeinnützigkeitsrechts sein, die Zurechnung des Organhandelns zu statuieren«. Anders noch *Becker/Riewald/Koch*, RAO, 9. Aufl. 1963, § 17 StAnpG Anm. 6 (3).

28 Richtig *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 53 Rn. 2.

29 BFH vom 31. 10. 1957, BStBl. III 1958, 170, 174, verlangt bei Übertragung der Führung eines Krankenhauses auf eine Schwesternschaft eine »hinreichende unmittelbare Einwirkung auf die Geschäftsführung«.

30 Vgl. BFH vom 26. 4. 1995, BStBl. II 1995, 767 (Psychologen und Therapeuten als Hilfspersonen eines Beschäftigungsgesellschaft).

31 BFH, a.a.O.

32 BFH vom 23. 10. 1991, BStBl. II 1992, 62, 63 f.

33 Anwendungserlass zur AO Nr. 2 zu § 57 AO.

34 Der Finanzverwaltung folgend z.B. *Buchma*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 8. Aufl. 2003, S. 147 f.; *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky*, *Die Besteuerung der gemeinnützigen*

Die Hilfsperson müsse »in besonderer Abhängigkeit zur weisungsbefugten Körperschaft stehen«³⁵ bzw. »in ihrem Handeln gebunden sein«.³⁶

Fragt man nach dem sachlichen Grund für diese einschränkende Auslegung des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, so bleiben Finanzverwaltung und steuerrechtliches Schrifttum eine überzeugende Antwort schuldig. Soll z.B. ein Handeln kraft Gefälligkeit (die Freunde eines Naturschutzvereins helfen bei der Vogelbeobachtung) mangels vertraglicher Beziehung nicht als Hilfspersonentätigkeit qualifiziert werden? Weshalb erwähnt der Anwendungserlass als Vertragsform den Werkvertrag, obwohl ein Werkunternehmer im Verhältnis zum Besteller nach Zivilrecht gerade nicht »weisungabhängig« ist? Diese Unklarheiten haben ihre Ursache darin, dass ein eindeutiger teleologischer Ausgangspunkt fehlt. So bleibt auch offen, warum die »Ausführung eines konkreten Auftrags nach den Weisungen der Körperschaft« eine notwendige Voraussetzung für die Annahme einer Hilfsperson sein soll.

In diesem Zusammenhang bietet sich ein Vergleich mit den zivilrechtlichen Figuren des Erfüllungsgehilfen (§ 278 BGB) und des Verrichtungsgehilfen (§ 831 BGB) an. Die Haftung des Geschäftsherrn für eine unerlaubte Handlung des Verrichtungsgehilfen setzt bekanntlich eine Weisungsabhängigkeit des Verrichtungsgehilfen voraus, weil nur unter dieser Voraussetzung der Gehilfe derart in den Organisationskreis des Geschäftsherrn eingegliedert ist, dass diesen deliktische Auswahl- und Überwachungspflichten treffen.³⁷ Der selbständige Werkunternehmer ist daher kein Verrichtungsgehilfe,³⁸ er kann aber Erfüllungsgehilfe sein, wenn er vom Besteller in die Erfüllung einer bestimmten Verbindlichkeit »eingeschaltet« worden ist.³⁹ Für eine Zurechnung des Verschuldens von Erfüllungsgehilfen nach § 278 BGB reicht eine solche willentliche Einschaltung in die Erfüllung der Verbindlichkeit aus, weil es dort nicht um eine Haftung für »eigenes« Verschulden des Schuldners, sondern um eine Zurechnung fremden Verschuldens geht.⁴⁰ Derjenige, der die Vorteile aus der Arbeitsteilung hat, soll auch das Risiko von Pflichtverletzungen des eingeschalteten Dritten tragen.⁴¹

Auch wenn § 57 AO keine haftungsrechtliche Regelung ist, so zeigt doch der Blick auf die §§ 278, 831 BGB, dass z.B. das Merkmal einer Weisungsgebundenheit nur dort überzeugt, wo es sich auch – wie z.B. bei § 831 BGB – teleologisch

Vereine und Stiftungen, 4. Aufl. 2000, C 45 ff.; kritisch aber *Schaubhoff*, in: *Schaubhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 8 Rn. 49, 52.

35 *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 35.

36 *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 57 Rn. 2.

37 Zur dogmatischen Einordnung des § 831 BGB vgl. die Übersicht bei MünchKommBGB-Wagner, 4. Aufl. 2003, § 831 Rn. 7; *Staudinger-Belling/Eberl-Borges*, BGB, 13. Aufl. 1997, § 831 Rn. 2 ff., 56 ff.

38 Vgl. nur *Palandt/Sprau*, BGB, 63. Aufl. 2003, § 831 Rn. 8.

39 *Palandt/Heinrichs*, BGB, 63. Aufl. 2003, § 278 Rn. 7.

40 Zum Unterschied zwischen § 831 und § 278 nur *Staudinger-Belling/Eberl-Borges*, BGB, 13. Aufl. 1997, § 831 Rn. 22 ff.

41 So BGH vom 8. 2. 1974 BGHZ 62, 119, 124.

begründen lässt. Eine solche Begründung ist bei § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nicht erkennbar. Das Gesetz knüpft die Zurechnung nicht an eine Weisungsabhängigkeit, sondern spricht nur allgemein von »rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen«, die eine Zurechnung des Handelns der Hilfsperson rechtfertigen. Versteht man § 57 Abs. 1 Satz 2 AO als Zurechnungsnorm, die klarstellt, dass sich gemeinnützige Organisationen bei der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke Dritter bedienen können,⁴² dann ist der entscheidende Zurechnungsgrund nicht die »Beherrschung« des Dritten, sondern – ebenso wie bei § 278 BGB – die willentliche Einschaltung des Dritten in die Verwirklichung der eigenen Zwecke. Daher kann es für die steuerliche Zurechnung eines Forschungsprojektes auch keinen Unterschied machen, ob eine Forschungseinrichtung das Projekt mit eigenen (weisungsabhängigen) Mitarbeitern durchgeführt hat oder mit der Durchführung einen selbständigen Wissenschaftler im Rahmen eines Werkvertrages (weisungsunabhängig) beauftragt hat. Ebenso ist es unter Zurechnungsgesichtspunkten ohne Relevanz, ob die eingeschalteten Hilfspersonen kraft vertraglicher Beziehungen (Auftragnehmer) oder nur auf Grund einer tatsächlichen Beziehung (z.B. aus reiner Gefälligkeit)⁴³ für die Körperschaft tätig werden, ob sie für die Tätigkeit ein Entgelt erhalten oder unentgeltlich⁴⁴ tätig werden. Entscheidend ist nur, dass sich die Körperschaft der Hilfsperson zur Verwirklichung eigener Zwecke bedient, die Tätigkeit der Hilfsperson also auf einer willentlichen Einschaltung durch die Körperschaft in deren Zweckverwirklichung beruht. Diese Voraussetzung ist beim Einsatz von Arbeitnehmern, Auftragnehmern, Werkunternehmern oder Vereinsmitgliedern regelmäßig erfüllt, ohne dass es auf die weiteren im Anwendungserlass genannten Voraussetzungen ankäme.⁴⁵ Auch der BFH hat in solchen Fällen eine Zurechnung des Handelns der Hilfsperson ohne weiteres bejaht.⁴⁶

Die eigentlichen Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis betreffen denn auch nicht solche Fälle, in denen die Einschaltung des Dritten in die eigene Zweckerfüllung nach den Umständen offensichtlich ist, sondern die Zusammenarbeit von gemeinnützigen Einrichtungen mit anderen Organisationen, die gleichartige oder ähnliche Zwecke verfolgen. Hier ist der Fall einer bloßen finanziellen, sachlichen oder organisatorischen Unterstützung des Wirkens einer anderen Körperschaft von deren Einschaltung als Hilfsperson zu unterscheiden, was angesichts der Ähnlichkeit der verfolgten Zwecke schwierig sein kann.⁴⁷ Aus § 58 Nr. 1 bis 4 AO

42 Zutreffend *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 57 Rn. 2.

43 Zum Tätigwerden kraft Gefälligkeit bei § 278 BGB vgl. etwa BGH vom 21. 4. 1954, BGHZ 13, 111, 113.

44 Der Anwendungserlass – Nr. 2 zu § 57 AO – erwähnt merkwürdigerweise nur entgeltliche Vertragsformen.

45 Richtig *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 8 Rn. 49.

46 Vgl. die Nachweise in Fn. 30, 31.

47 Zutreffend *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 8 Rn. 47, der darauf hinweist, dass sich die »scharfe Unterscheidung, die zwischen einer operativen

ist in diesem Zusammenhang abzuleiten, dass die bloße Zuwendung von Mitteln oder die Überlassung von Personal und Räumen für sich genommen noch keine Hilfspersoneneigenschaft der Empfängerkörperschaft begründet. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die empfangende Körperschaft die erhaltenen Mittel zur Verwirklichung ihrer eigenen Zwecke einsetzt. In diesem Fall fehlt es zugleich an der für § 57 Abs. 1 Satz 2 AO erforderlichen Einschaltung in die Zweckverwirklichung der unterstützenden Körperschaft. Wird die Empfängerkörperschaft zur Verwirklichung ihrer eigenen satzungsmäßigen Zwecke gegenüber der Allgemeinheit tätig, handelt sie – ungeachtet der finanziellen oder sonstigen Unterstützung – nicht als Hilfsperson der unterstützenden Körperschaft.

Schon der RFH hat in den Fällen, in denen sich die Tätigkeit einer Körperschaft darauf beschränkte, das Wirken anderer gemeinnütziger Körperschaften finanziell oder durch Überlassung von Räumlichkeiten zu unterstützen, eine »unmittelbare« Gemeinnützigkeit immer verneint.⁴⁸ Eine Ausnahme hat er nur in dem Fall zugelassen, dass sich die Körperschaft »des geförderten Unternehmens nur als seines Mittelmanns bedient, um seine eigenen gemeinnützigen Zwecke ... durchzusetzen.«⁴⁹ Diese Voraussetzungen hat er etwa in dem Fall als erfüllt angesehen, dass eine Stiftung ein von ihr errichtetes Jugendheim der NS-Volkswohlfahrt (NSV) zur Betreuung überlassen und sich dabei eine »wesentliche Mitwirkung« – insbesondere bei der Auswahl der zu betreuenden Kinder – und ein »Aufsichtsrecht« gesichert hatte.⁵⁰ Hierzu entschied der RFH, dass die Stiftung ihr Kinderheim nicht der NSV zur Erfüllung der Gesamtaufgaben der NSV, sondern »vertraglich nur zur Betreuung des Kinderheims, also zur Erfüllung ihrer eigenen Zwecke« überlassen habe. Insoweit bedeute der Vertrag »etwas viel Weitgehenderes als die bloße Überlassung des Kinderheims an die NSV«. Daher müsse das Wirken des NSV nach der vertraglichen Vereinbarung wie das eigene Wirken der Stiftung angesehen werden. An diese Grundsätze hat der BFH später angeknüpft, als er in einer Entscheidung betreffend die Gemeinnützigkeit eines Kurheims, dessen Führung der Trägerverein einer Schwesternschaft übertragen hatte, darauf abstellte, ob sich der Verein »noch eine hinreichende unmittelbare Einwirkung auf die Geschäftsführung« gewahrt habe, so dass die Schwesternschaft nur eine »Hilfestellung« einnehme.⁵¹

und einer fördernden Tätigkeit in der Rechtstheorie möglich ist«, in der Praxis vielfach als fließend erweise.

48 Vgl. dazu RFH vom 25. 11. 1927, RFHE 22, 204, 205; RFH vom 29. 1. 1931, RStBl. 1931, 550; RFH vom 29. 11. 1938, RStBl. 1939, 63; RFH vom 1. 10. 1941, RStBl. 1941, 771; RFH vom 16. 5. 1942, RStBl. 1942, 853; RFH vom 17. 10. 1942, RStBl. 1942, 982.

49 RFH vom 29. 11. 1938, RStBl. 1939, 63; vgl. auch RFH vom 25. 11. 1927, RFHE 22, 204, 205, wo erstmals die Möglichkeit erwähnt wird, dass sich ein Verein »eines anderen Vereins nur als seines Mittelmanns bediente«.

50 RFH vom 17. 10. 1942, RStBl. 1942, 982.

51 BFH vom 31. 10. 1957, BStBl. III 1958, 170, 174.

Dieser Rechtsprechung ist darin zu folgen, dass die bloße Überlassung eines gemeinnützigen Betriebs (Betriebspacht) den gemeinnützigen Pächter noch nicht zur Hilfsperson macht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass dieser den Betrieb zur Verwirklichung eigener satzungsmäßiger Zwecke und auf eigene Rechnung fortführt. An dieser Beurteilung ändert sich auch dann nichts, wenn der Verpächter – z.B. auf Grund gesellschaftsrechtlicher Einwirkungsmöglichkeiten – gegenüber dem Pächter weisungsberechtigt ist. Gliedert eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre operative Tätigkeit auf eine steuerbegünstigte Tochterkapitalgesellschaft in der Weise aus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen bei der Mutter verbleiben und der Tochter überlassen werden (Betriebsaufspaltung), dann ist die Tochter auch dann nicht »Hilfsperson« der Mutter, wenn diese kraft Gesellschaftsrechts (z.B. kraft Weisungsrechts bei der GmbH oder Beherrschungsvertrag bei der AG) auf die laufende Geschäftstätigkeit Einfluss nimmt. Denn Weisungsrechte können eine Zurechnung nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO für sich genommen nicht begründen, wenn es an einer Einschaltung der Tochter in die satzungsmäßige Zweckverfolgung der Muttergesellschaft fehlt.⁵² Die Überlassung der Betriebsgrundlagen oder eine Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung⁵³ ändern nichts daran, dass die steuerbegünstigte Tochter mit dem Betrieb des Krankenhauses eigene steuerbegünstigte Zwecke gegenüber der Allgemeinheit verfolgt und sich die Tätigkeit der Mutter darauf beschränkt, das gemeinnützige Wirken der Tochter zu unterstützen oder zu koordinieren. Die Gemeinnützigkeit der Holding kann daher nicht über § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, sondern allenfalls über § 58 Nr. 1 AO begründet werden.⁵⁴

Von den Fällen der bloßen Überlassung von Mitteln und Betriebsgrundlagen sind die Fälle zu unterscheiden, in denen eine gemeinnützige Einrichtung ihren Betrieb durch eine andere Einrichtung führen lässt (Betriebsführungsvertrag).⁵⁵ Hier soll der Betrieb weiterhin zur Erfüllung der eigenen Zwecke des Eigentümers eingesetzt werden und es wird – wie im Fall des BFH-Urteils vom 31. 10. 1957⁵⁶ – lediglich die Betriebsführung der anderen Einrichtung im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages übertragen (Managementvertrag). Anders als bei der Betriebsüberlassung ist der Betriebsführer hier also in die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke der Eigentümerkörperschaft eingeschaltet und wird für deren Rechnung sowie (in der Regel) in deren Namen tätig.⁵⁷ In diesem Fall sind auch

52 A.A. *Scherff*, DStR 2003, 727, 728; *Schick*, DB 1999, 1187, 1190; *Schröder*, DStR 2001, 1415, 1417.

53 A.A. *Schick*, DB 1999, 1187, 1190, unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 30. 6. 1971, BStBl. II 1971, 753.

54 Dazu unten V. 3.

55 Zum Betriebsführungsvertrag vgl. nur *Emmerich/Habersack*, Konzernrecht, 7. Aufl. 2001, § 15 IV.

56 BStBl. III 1958, 170.

57 Auch nach Nr. 2 des Anwendungserlasses zu § 57 AO setzt die Tätigkeit als Hilfsperson kein Handeln im Namen der Körperschaft voraus.

die von der Rechtsprechung erwähnten Weisungs- und Aufsichtsrechte regelmäßig gegeben, weil der Betriebsführer schon kraft allgemeinen Auftragsrechts (§ 665 BGB) weisungsgebunden bzw. rechenschaftspflichtig (§ 666 BGB) ist. Eine Einschaltung als Hilfsperson ist schließlich auch dann zu bejahen, wenn die Erledigung anderer Teilfunktionen (z.B. Beschaffung, Einkauf, EDV) einer anderen (auch steuerbegünstigten) Körperschaft durch Abschluss entsprechender Kooperationsverträge⁵⁸ übertragen wird.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass nicht die Weisungsabhängigkeit als solche, sondern die Einschaltung des Dritten in die Erfüllung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft das entscheidende Kriterium für die Annahme einer Hilfsperson ist. Dieses Merkmal liegt ohne weiteres vor im Fall von Arbeitnehmern, Vereinsmitgliedern, Auftragnehmern und Werkunternehmern, bei denen die Einschaltung als Hilfsperson nach den Umständen regelmäßig nicht zweifelhaft ist. Schwieriger ist die Beurteilung, wenn es um die Zusammenarbeit mit anderen steuerbegünstigten Einrichtungen mit gleichartigen Zwecken geht. Hier ist von der Vermutung auszugehen, dass steuerbegünstigte Einrichtungen, wenn sie im Bereich ihrer satzungsmäßigen Zwecke tätig werden, in erster Linie in Verfolgung ihrer eigenen satzungsmäßigen Zwecke handeln. Dies gilt auch dann, wenn ihnen von anderen steuerbegünstigten Einrichtungen Mittel, Personal oder Räume überlassen werden (vgl. § 58 Nr. 1 bis 4 AO). Eine Hilfspersonentätigkeit setzt demgegenüber voraus, dass eine gemeinnützige Körperschaft für eine andere steuerbegünstigte Körperschaft tätig wird, z.B. im Rahmen von Aufträgen und Geschäftsbesorgungsverträgen bestimmte Dienstleistungen erbringt. In diesem Fall wird die eingeschaltete Körperschaft nicht in Erfüllung eigener Zwecke gegenüber der Allgemeinheit tätig, sondern ihre Tätigkeit ist – vergleichbar dem Verschulden eines Erfüllungsgehilfen (§ 278 BGB) – der einschaltenden Körperschaft »wie eigenes Wirken« zuzurechnen. Beruft sich eine Körperschaft darauf, dass eine Hilfsperson für sie tätig geworden ist, so hat sie die Voraussetzungen des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nachzuweisen.⁵⁹

3. Rechtsfolgen der Einschaltung von Hilfspersonen

Nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO wird die Hilfspersonentätigkeit der Körperschaft steuerlich »wie eigenes Wirken« zugerechnet. Dies bedeutet zugleich, dass auch bei der Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung das Verhalten der Hilfspersonen mit zu berücksichtigen ist. Daher können z.B. Mittelfehlverwendungen durch Hilfspersonen grundsätzlich die Gemeinnützigkeit der Körperschaft gefährden. Allgemein ist dabei aber zu beachten, dass es für den Verlust der Gemeinnützigkeit nach § 63 Abs. 1 AO nicht auf das einzelne Fehlverhalten der jeweils handelnden

58 Dazu näher *Orth*, Stiftung & Sponsoring, Beilage zu Heft 5/1999, S. 5.

59 Sehr weitgehend allerdings OFD Frankfurt a.M. vom 2. 7. 1997, DB 1997, 1745.

den Person ankommt, sondern entscheidend ist, ob die »tatsächliche Geschäftsführung« auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke »gerichtet ist«. ⁶⁰ Insoweit wird vor allem auf das Verhalten der vertretungsberechtigten Organe, die über die zweckverwirklichenden Maßnahmen entscheiden, abzustellen sein. ⁶¹

4. Hilfspersonentätigkeit als nicht steuerbegünstigte Tätigkeit

Die Abgabenordnung regelt in § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nur die gemeinnützigkeitsrechtliche Zurechnung des Handelns von Hilfspersonen zur einschaltenden Körperschaft. Davon ist die Frage zu trennen, ob die Tätigkeit als Hilfsperson selbst eine steuerbegünstigte Tätigkeit darstellt. Die Rechtsprechung musste zu dieser Frage – soweit ersichtlich – ausdrücklich bislang nicht Stellung nehmen, weil regelmäßig nur die Zurechnung des Handelns der Hilfsperson, nicht aber deren eigene Steuerbegünstigung entscheidungsrelevant war. ⁶² Geht man von den Grundwertungen der §§ 52 bis 54 AO aus, dann ist eine Hilfspersonentätigkeit für sich genommen nicht steuerbegünstigt. Wer als Auftragnehmer für eine andere steuerbegünstigte Körperschaft tätig ist, fördert weder »selbst« die Allgemeinheit (§ 52 AO), ⁶³ noch unterstützt er selbst hilfsbedürftige Personen (§ 53 AO) oder Religionsgemeinschaften (§ 54 AO). Vielmehr erschöpft sich die Tätigkeit der Hilfsperson regelmäßig in der Erbringung von Dienstleistungen, wie sie typischerweise auch von privatwirtschaftlichen Unternehmen angeboten werden (z.B. Betriebsführung, EDV-Leistungen oder zentrale Beschaffung). Eine solche Tätigkeit ist schon aus Wettbewerbsgründen nicht als steuerbegünstigt anzusehen. Auch der BFH geht davon aus, das eine »typische gewerbliche Betätigung im Allgemeinen nicht gemeinnützig sein kann.« ⁶⁴ Vielfach wird in solchen Fällen eine Steuerbegünstigung auch wegen fehlender »Unmittelbarkeit« verneint, so z.B. bei der Durchführung von Projektträgerschaften für die öffentliche Hand, ⁶⁵ die Bearbeitung von Förderanträgen für ein Bundesland ⁶⁶ oder der Betrieb zentraler Serviceeinrichtungen. ⁶⁷ Diese Begründung ist zwar nicht ganz zutreffend, weil es nicht an einer »eigenen« Tätigkeit, sondern an einer eigenen »steuerbegünstigten« Tätigkeit

60 Vgl. dazu auch *Schauhoff*, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, DStJG Bd. 26, S. 133 ff.

61 Eingehender zur Zurechnung von Fehlverhalten *Bott*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000 § 9 Rn. 75 ff.

62 So in den Fällen des RFH vom 17. 10. 1942, RStBl. 1942, 982; BFH vom 31. 10. 1957, BStBl. III 1958, 170.

63 Ebenso *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2003, S. 148; vgl. auch BFH vom 25. 2. 1981, BStBl. II 1981, 478.

64 Vgl. allgemein BFH vom 31. 1. 1973, BStBl. II 1973, 690, 691.

65 BFH vom 30. 11. 1995, BStBl. II 1997, 189.

66 FG Niedersachsen vom 8. 7. 1999, EFG 1999, 1256.

67 Vgl. BFH vom 7. 11. 1996, BStBl. II 1997, 390; BFH vom 15. 10. 1997, BFH/NV 1998, 150.

i.S.d. §§ 52 bis 54 AO fehlt. Im Ergebnis ist der Finanzverwaltung aber darin zuzustimmen, dass – wie es jetzt im Anwendungserlass heißt⁶⁸ – ein Handeln als Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 »keine steuerbegünstigte Tätigkeit begründet«.

Die neue Passage im Anwendungserlass richtet sich vor allem gegen Überlegungen aus der Praxis, reinen Holdingkörperschaften ihre Gemeinnützigkeit über eine Zurechnung der steuerbegünstigten Tätigkeit der Tochtergesellschaften zu erhalten.⁶⁹ Dieser Ansatz begegnet aber schon deshalb Bedenken, weil nach der hier vertretenen Ansicht die konzernrechtliche Beherrschung noch keine Hilfspersoneneigenschaft begründet.⁷⁰ Selbst wenn man diese Frage anders beurteilt, bleibt aber das Problem, dass § 57 Abs. 1 Satz 2 AO keine »doppelte« Zurechnung erlaubt:⁷¹ Da die Tätigkeit der Tochtergesellschaft der Mutter »wie eigenes Wirken« zugerechnet wird, verfolgt die Tochtergesellschaft keine eigenen steuerbegünstigten Zwecke, sondern wird nur als Hilfsperson tätig. Gegen diese Auffassung lässt sich auch nicht mit Hinweis auf § 57 Abs. 2 AO einwenden, der Zurechnungsgedanke schließe die Annahme einer eigenen steuerbegünstigten Tätigkeit nicht aus.⁷² Diese Kritik übersieht, dass § 57 Abs. 2 AO gerade keine Zurechnungsnorm ist, sondern eine eigenständige Steuerbegünstigung des Dachverbandes enthält. Zudem fehlt es an der Vergleichbarkeit mit § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, da Dachverbände und Mitglieder im Verhältnis zueinander regelmäßig keine »Hilfspersonen« sind.⁷³

Geht man also davon aus, dass eine Hilfspersonentätigkeit für sich genommen keine steuerbegünstigte Tätigkeit darstellt, ergibt sich zugleich, dass ein entgeltliches Tätigwerden als Hilfsperson einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft nicht die Voraussetzungen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs erfüllt.⁷⁴ Denn insoweit fehlt es schon an einer Verwirklichung eigener steuerbegünstigter Zwecke nach § 65 Nr. 1 AO. Die entgeltliche Hilfspersonentätigkeit durch eine steuerbegünstigte Körperschaft begründet somit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.⁷⁵

68 Anwendungserlass zur AO Nr. 2 zu § 57 AO.

69 Vgl. dazu *Scherff*, DStR 2003, 727; *Schick*, DB 1999, 1187; OFD Frankfurt a.M. vom 31. 5. 2002, DB 2002, 531.

70 Siehe oben III. 3.

71 So bereits *Eversberg*, Stiftung & Sponsoring, Beilage zu Heft 5/2001; *Hüttemann*, FR 2002, 1337, 1341 f.

72 So aber *Scherff*, DStR 2003, 727, 729.

73 Auch *Becker/Riewald/Koch*, RAO, § 17 StAnpG Anm. 6 c, rechtfertigen die Vorläuferregelung des § 57 Abs. 2 AO mit Hinweis darauf, dass die Hilfspersonenregelung nicht ausreiche, um die Steuerbegünstigung des Dachverbandes zu begründen.

74 Ebenso *Eversberg*, Stiftung & Sponsoring, Beilage zu Heft 5/2001; *Jost*, in: *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 113; *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2003, S. 148.

75 Vgl. auch FG Niedersachsen vom 8. 7. 1999, EFG 1999, 1256.

V. Dachverbände

Nach § 57 Abs. 2 AO wird eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, einer Körperschaft, die unmittelbar satzungsmäßige Zwecke verfolgt, »gleichgestellt«. Die Vorschrift wird vielfach als eine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgrundsatz verstanden. Erkennt man aber, dass § 57 Abs. 1 Satz 1 AO nur die Notwendigkeit eines »eigenen Handelns« vorschreibt, dann handelt es sich bei § 57 Abs. 2 AO systematisch um eine Ergänzung der §§ 52 bis 54 AO. Durch die Gleichstellung mit »unmittelbar« steuerbegünstigten Körperschaften wird die Tätigkeit von Dachverbänden gemeinnütziger Körperschaften selbst als eigenständiger steuerbegünstigter Zweck anerkannt.⁷⁶ Daher muss der Zweck – wie bei allen anderen steuerbegünstigten Zwecken – auch in der Satzung des Verbandes angegeben werden (§§ 59, 60 AO). Ausgehend von ihrem Sinn und Zweck findet § 57 Abs. 2 AO nur dann Anwendung, wenn der Dachverband »selbst« keine steuerbegünstigten Zwecke nach §§ 52 bis 54 AO verfolgt, d.h. nicht »unmittelbar« steuerbegünstigt tätig ist.⁷⁷ Denn anderenfalls ergibt sich die Steuerbegünstigung schon nach allgemeinen Grundsätzen, so dass es einer Anwendung des § 57 Abs. 2 AO nicht bedarf. Keine – auch keine analoge – Anwendung findet § 57 Abs. 2 AO auf Holdingkörperschaften, die an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ist mit der verbandsmäßigen Zusammenfassung, die von § 57 Abs. 2 AO erfasst wird, nicht vergleichbar.⁷⁸

VI. Mittelbeschaffung für andere gemeinnützige Einrichtungen (§ 58 Nr. 1 AO)

1. Mittelbeschaffung als eigenständiger steuerbegünstigter Zweck

Nach § 58 Nr. 1 AO »wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft.« Zu den nach § 58 Nr. 1 AO steuerlich begünstigten Körperschaften zählen insbesondere die Förder- und Spendensammelvereine.⁷⁹ Mit der gemeinnützigkeitsrechtlichen Gleichstellung von fördernden und operativen Körperschaften hat der Gesetzgeber die besondere Gemeinwohlrelevanz der Mittelbeschaffung anerkannt. Systematisch verfehlt ist allerdings die Zuordnung zu § 58 AO (»steuerlich unschädli-

76 Vgl. *Hüttemann*, in: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, DStJG Bd. 26, S. 49, 57.

77 Vgl. auch *Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 8. Aufl. 2003, S. 149.

78 Ebenso *Jost*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, *KStG*, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 357.

79 Vgl. *Anwendungserlass Nr. 1 zu § 58 Nr. 1 AO*.

che Betätigungen«).⁸⁰ Es handelt sich nicht um einen steuerunschädlichen »Nebenzweck«, ⁸¹ vielmehr kann die Mittelbeschaffung – im Gegensatz zu anderen steuerlich unschädlichen Betätigungen (vgl. etwa § 58 Nr. 2 bis 4) – auch alleiniger Zweck einer Körperschaft sein.⁸² Darin liegt auch ein wichtiger Unterschied zu § 58 Nr. 2 AO, der nur die teilweise Weitergabe von Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften erlaubt.

§ 58 Nr. 1 AO wird gemeinhin als gesetzliche Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgrundsatz des § 57 AO verstanden.⁸³ Dies ist nur auf den ersten Blick richtig. Ebenso wie § 57 Abs. 2 AO befreit die Vorschrift gerade nicht vom Erfordernis »eigenen« Handelns, sondern enthält eine Erweiterung des Katalogs der steuerbegünstigten Zwecke. Durch § 58 Nr. 1 AO wird die Mittelbeschaffung für andere steuerbegünstigte Körperschaften als eigenständiger steuerbegünstigter Zweck anerkannt. Systematisch handelt es sich um eine Ergänzung der §§ 52 bis § 54 AO.⁸⁴ Zu Recht verlangt die Finanzverwaltung daher, dass der Zweck der Mittelbeschaffung – wie bei den anderen steuerbegünstigten Zwecken auch – in der Satzung der Körperschaft selbst verankert werden muss.⁸⁵ Angesichts der erheblichen praktischen Bedeutung von Mittelbeschaffungskörperschaften wäre *de lege ferenda* zu überlegen, ob man die Mittelbeschaffung nicht besser durch eine besondere Vorschrift – z.B. als § 54 a AO – im Zusammenhang mit §§ 52 bis 54 AO regelt.

2. Mittelbeschaffung für andere Körperschaften

Nach der Neufassung des § 58 Nr. 1 AO durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 20. 12. 2000⁸⁶ setzt eine steuerbegünstigte Mittelbeschaffung für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft voraus, dass diese »selbst steuerbegünstigt« ist (§ 58 Nr. 1 2. Halbs. AO). Durch die gesetzliche Neuregelung sollte vor allem verhindert werden, dass nicht gemeinnützige Körperschaften über die Gründung von Fördervereinen weiterhin eine mittelbare Spendenabzugsberechtigung erhalten.⁸⁷ Diese Einschränkung betrifft gleichermaßen inländische Körperschaften des privaten Rechts wie die Mittelbeschaffung für Betriebe gewerblicher Art von (inländischen) juristischen Personen des öffentli-

80 Vgl. schon *Hüttemann*, in: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, DStJG Bd 26, S. 49, 56.

81 So noch die Überschrift der Vorgängerregelung des § 5 GemVO.

82 Statt aller nur Anwendungserlass zu AO Nr. 1 zu § 58 Nr. 1.

83 Siehe nur BFH vom 13. 9. 1989, BStBl. II 1990, 28; *Buchma*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 8. Aufl. 2003, S. 151; *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 8 Rz.6.

84 *Hüttemann*, in: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, DStJG Bd. 26, S. 49, 56.

85 Anwendungserlass zur AO Nr. 1 zu § 58 AO.

86 Dazu *Schmidt/Fritz*, DB 2001, 2062.

87 Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/3273.

chen Rechts.⁸⁸ Für ausländische Empfängerkörperschaften ist dagegen die Steuerbegünstigung nicht Voraussetzung.⁸⁹ Dies ergibt sich schon daraus, dass ausländische Körperschaften mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen können.

3. Mittelweitergabe und Einschaltung von Hilfspersonen

Eine Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 und 2 AO ist in den Fällen einer Kooperation zwischen steuerbegünstigten Einrichtungen von der Einschaltung einer Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO abzugrenzen. Diese Abgrenzung hat – lange vor Einführung der Steuerbegünstigung von Fördervereinen – bereits den RFH beschäftigt.⁹⁰ Allgemein kommt es darauf an, ob nur das steuerbegünstigte Wirken der Empfängerkörperschaft finanziell unterstützt werden soll oder die unterstützte Körperschaft als Hilfsperson in die Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke der unterstützenden Körperschaft eingeschaltet wird. Dabei sind – wie es in § 57 Abs. 1 Satz 2 AO heißt – die »rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen« zu berücksichtigen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll Hilfsperson sein, wer »nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt«.⁹¹ Diese Definition erweist sich in der Praxis als missverständlich. Denn sie könnte den Schluss nahe legen, dass schon die Vereinbarung von Kontrollrechten und die nähere Festlegung der geförderten Projekte die Empfängerkörperschaft zur steuerlichen Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO macht, was die Steuerbegünstigung der Empfängerkörperschaft in Frage stellt. Wie aber schon oben dargelegt wurde, sind Weisungs- oder Kontrollrechte für sich genommen nicht ausreichend, um die von § 57 Abs. 1 Satz 2 AO geforderte »Einschaltung« in die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft zu begründen. Dabei ist auch zu beachten, dass die Vereinbarung von Kontrollrechten und die konkrete Festlegung der Mittelverwendung der üblichen Vergabep Praxis von fördernden Einrichtungen entsprechen, ohne dass damit die Empfängerkörperschaften zu Hilfspersonen gemacht werden sollen. Die Bindung an Förderleitlinien etc. ändert nichts daran, dass die steuerbegünstigte Empfängerkörperschaft mit der Durchführung der geförderten Projekte zur Erfüllung ihrer eigenen satzungsmäßigen Zwecke tätig werden soll. Dafür spricht auch das Interesse der Förderkörperschaft an einer klaren Abgrenzung der Verantwortungsbereiche: Bei der Weitergabe von Mitteln nach § 58 Nr. 1 und 2 AO endet die Verantwortung der ge-

88 Für Betriebe gewerblicher Art wird die Änderung des § 58 Nr. 1 AO aber – mit Rücksicht auf eine von einzelnen Bundesländern angestrebte erneute Gesetzesänderung – bislang nicht angewendet, vgl. zuletzt BMF vom 27. 11. 2003, DStR 2003, 2166.

89 Vgl. zur Zweckverwirklichung im Ausland OFD München vom 23. 11. 2001, DStR 2001, 806.

90 Siehe die Nachweise oben in Fn. 40.

91 Anwendungserlass Nr. 2 zu § 57 AO.

benden Körperschaft mit dem Übergang der Mittel auf die Empfängerkörperschaft. Eine spätere Fehlverwendung bei dieser ist steuerlich der fördernden Körperschaft nicht mehr zuzurechnen. Darin liegt ein weiterer Unterschied zur Einschaltung von Hilfspersonen, deren Verhalten grundsätzlich »wie eigenes Wirken« der einschaltenden Körperschaft anzusehen ist. Bei der Zusammenarbeit von steuerbegünstigten Körperschaften ist aus diesen Gründen im Zweifel immer von einer bloßen Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 1 und 2 AO auszugehen. Die Tätigkeit als Hilfsperson einer anderen Körperschaft ist dagegen nur bei Vorliegen besonderer Umstände anzunehmen, z.B. wenn die übernommene Dienstleistung außerhalb der eigenen satzungsmäßigen Zwecke liegt, d.h. ausschließlich im Interesse des steuerbegünstigten Auftraggebers ausgeführt wird (z.B. bloße Servicetätigkeiten). Dies gilt insbesondere für die Ausführung entgeltlicher Leistungen.

4. Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe

Fraglich ist, welche Arten von Tätigkeiten als »Mittelbeschaffung« i.S.d. § 58 Nr. 1 AO anzusehen sind. Legt man den allgemeinen Mittelbegriff des BFH⁹² zugrunde, dann meint Mittelbeschaffung die Beschaffung von Vermögenswerten zur Weiterleitung an andere steuerbegünstigte Körperschaften. Darunter fällt unstreitig die Sammlung von Mitteln für andere steuerbegünstigte Körperschaften, z.B. durch Spendensammel- und Fördervereine. Gegenstand der Mittelbeschaffung kann aber auch eine sonstige wirtschaftliche Tätigkeit, z.B. eine Vermögensverwaltung sein. In diesem Sinne fällt auch eine Stiftung, die ihre Vermögenserträge an andere steuerbegünstigte Einrichtungen weitergibt, unter § 58 Nr. 1 AO. Was die Art und Weise der Mittelweitergabe anbetrifft, so ist zunächst die unentgeltliche Weitergabe von Mitteln im Wege der Eigentumsübertragung gemeint. Ausgehend vom Wortlaut und der Systematik besteht aber kein Anlass, § 58 Nr. 1 AO auf diese Fälle zu beschränken.⁹³ Vielmehr sind auch andere Formen der Mittelweitergabe einzubeziehen, wenn sie zu einem (zumindest teilweise) unentgeltlichen Werttransfer zwischen Förderkörperschaft und Empfängerkörperschaft führen. Diese Auslegung des § 58 Nr. 1 AO vermeidet insbesondere Wertungswidersprüche gegenüber dem Fall einer »Mittelweitergabe« i.S.d. § 58 Nr. 2 AO, der ebenfalls weit ausgelegt wird. Beide Fälle unterscheiden sich jedoch nur dadurch, dass die Mittelweitergabe bei § 58 Nr. 1 AO – zusammen mit der Beschaffung der zugewendeten Mittel – Satzungszweck ist. In diesem Sinne ist auch die Gewährung zinsloser oder zinsgünstiger Darlehen als eine Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 1 und 2

92 Vgl. BFH vom 23. 10. 1991, BStBl. II 1992, 62.

93 So aber P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO § 58. Rn. 11, der für eine Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 – anders als nach § 58 Nr. 2 AO – eine »Zuwendung« fordert.

AO anzusehen.⁹⁴ Die Tatsache, dass ein Rückzahlungsanspruch besteht, steht dem nicht entgegen. Auch das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung wird nicht verletzt, wenn man mit der Finanzverwaltung fordert, dass die Darlehensmittel bei der Empfänger Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.⁹⁵ Richtigweise müssten die Darlehen dann auch dem ideellen Bereich und nicht der Vermögensverwaltung zugeordnet werden, da sie nicht zur Ertragerzielung dienen. Einer Darlehensgewährung wäre in wirtschaftlicher Hinsicht auch die Überlassung von Sachkapital gleichzustellen.⁹⁶ Denn auch hier fließt der Empfänger Körperschaft ein wirtschaftlicher Vorteil (ersparte Aufwendungen) zu. Ein Werttransfer kann auch darin bestehen, dass Darlehen ohne ausreichende Sicherheiten oder zu Bedingungen überlassen werden, zu denen ein fremder Dritter Fremdkapital nicht gewähren würde. Werden dagegen Darlehen oder Sachkapital als renditeorientierte Vermögensanlage gewährt, fehlt es an einer Mittelweitergabe i.S.d. § 58 Nr. 1 und 2 AO.⁹⁷ Wendet man § 58 Nr. 1 AO auch auf langfristige Fremdfinanzierungen und Nutzungsüberlassungen an, dann besteht eigentlich kein Grund, die Gewährung von Eigenkapital durch gesellschaftsrechtliche Beteiligungen aus § 58 Nr. 1 AO auszuklammern. Auch hier geht es – anders als bei einer renditeorientierten Beteiligung an steuerpflichtigen Gesellschaften – vorrangig um die Ausstattung der steuerbegünstigten Beteiligungsgesellschaft mit Eigenkapital.⁹⁸ Letztlich müsste danach auch eine Körperschaft, die nur Anteile an steuerbegünstigten Gesellschaften hält, als steuerbegünstigt anzuerkennen sein. Der Ansatz über § 58 Nr. 1 AO erscheint jedenfalls systematisch gegenüber dem Versuch vorzugswürdig, eine Zurechnung des Handelns der Tochtergesellschaft über eine »beherrschende Einflussnahme«⁹⁹ zu begründen. Eine Aussage der Finanzverwaltung zu diesem Problemkreis steht noch aus.

94 So auch Anwendungserlass Nr. 15 zu § 55 Abs. 1 AO, der Darlehensgewährungen als »mittelbare Zweckverwirklichung« im Rahmen von § 58 Nr. 1 und 2 AO ausdrücklich erwähnt; vgl. zur Darlehensgewährung im Rahmen von § 58 Nr. 2 AO auch *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, S. 155 f.

95 Anwendungserlass, a.a.O.

96 Die Finanzverwaltung hat hierzu soweit ersichtlich noch nicht Stellung genommen.

97 Vgl. *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO § 58 Rn. 9; *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rn. 59.

98 Die fehlende Ertragerzielung spricht auch dafür, die Beteiligung an einer steuerbegünstigten Körperschaft dem ideellen Bereich und nicht der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die Frage ist insbesondere relevant für »Gewinnausschüttungen« im Rahmen von § 58 Nr. 2 AO. Vgl. dazu *Hüttemann*, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 414; im Ergebnis ebenso *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 17 Rn. 31; *Jost*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 358; *Schick*, DB 1999, 1187; *Schröder*, DStR 2001, 1415, 1418; a.A. aber Anwendungserlass Nr. 3 zu § 64.

99 So *Schick*, DB 1999, 1187, 1189; *Scherff*, DStR 2003, 727; de lege ferenda auch *Jost*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 358.

5. Holdingkörperschaften als Mittelbeschaffungskörperschaften

Die vorstehenden Überlegungen sind insbesondere für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung von Holdingkörperschaften von Bedeutung. Gliedert eine operative gemeinnützige Einrichtung ihre steuerbegünstigte Tätigkeit auf selbständige steuerbegünstigte Tochtergesellschaften aus, verfolgt sie »selbst« keine steuerbegünstigten Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO mehr. Auch eine Zurechnung des Handelns der steuerbegünstigten Tochtergesellschaften nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO scheidet aus den oben dargelegten Gründen zumeist aus, zudem gefährdet eine solche Zurechnung umgekehrt die Steuervergünstigung der Töchter. Fraglich ist daher, ob Holdingkörperschaften als Mittelbeschaffungskörperschaften i.S.d. § 58 Nr. 1 AO steuerbegünstigt sein können. Dies hängt davon ab, ob die Tätigkeit einer Holding als »Mittelbeschaffung« im Sinne von § 58 Nr. 1 AO angesehen werden kann. Welche wirtschaftlichen Funktionen eine Holding gegenüber ihren operativen Gesellschaften übernimmt, ist eine Frage des Einzelfalls.¹⁰⁰ Während sich eine reine Finanz- oder Vermögensholding auf das Halten von Beteiligungen beschränkt, übt eine Führungsholding regelmäßig auch die zentrale Finanzhoheit durch Steuerung der Kapitalflüsse aus.¹⁰¹ Hierzu werden den Tochtergesellschaften die für ihre Tätigkeit erforderlichen Mittel zentral von der Holding als Eigen- und Fremdkapital überlassen und umgekehrt überschüssige Mittel von den Tochtergesellschaften an die Holding zurückgewährt. Eine solche zentrale Mittelbewirtschaftung ist – auch aus Sicht der Tochtergesellschaften – vorteilhaft, weil sie die Kapitalkosten im Konzern im Vergleich zu einer dezentralen Finanzierung senkt. Insbesondere diese Finanzierungsfunktion der Mutterkörperschaft im Verhältnis zu ihren steuerbegünstigten Tochtergesellschaften spricht dafür, Holdingkörperschaften nach den oben dargelegten Grundsätzen als Mittelbeschaffungskörperschaften i.S.d. § 58 Nr. 1 AO anzuerkennen, weil sie durch Darlehensgewährungen, Sachkapitalüberlassungen sowie gesellschaftsrechtliche Einlagen den steuerbegünstigten Tochtergesellschaften die zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke notwendigen Mittel verschaffen.¹⁰² Der für § 58 Nr. 1 AO erforderliche (zumindest teilweise) unentgeltliche Werttransfer liegt hier also nicht in der einzelnen Darlehensgewährung, sondern in der Übernahme der zentralen Finanzierung der operativen Tätigkeit der Tochtergesellschaften. Die Finanzverwaltung hat sich zu diesem Problemkreis ausdrücklich noch nicht geäußert. Eine Klärung der Frage ist aber dringend geboten, nachdem der Versuch der Praxis, die Gemeinnützigkeit der Holding über eine Zurechnung der Tätigkeit der Töchter über § 57 Abs. 1 Satz 2 AO zu begründen, im neuen Anwendungserrlass versperrt worden ist.¹⁰³ Es ist nicht einzusehen, weshalb gemeinnützigen Organisationen be-

100 Vgl. etwa die Übersicht bei *Lutter*, in: *Lutter, Holding-Handbuch*, 1995, Rn. A 11.

101 *Lutter*, a.a.O.

102 Vgl. auch *Hüttemann*, in: *Herzig (Hrsg.), Organschaft*, 2003, S. 412 f.

103 So auch *Scherff*, *DStR* 2003, 727.

triebswirtschaftlich und haftungsrechtlich sinnvolle Holdinggestaltungen, wie sie auch im For Profit Sektor zur Kostensenkung ganz üblich sind, vorenthalten werden sollen. Soweit solche Gestaltungen die Verpflichtung zum zeitnahen Mitteleinsatz nicht gefährden, besteht kein Grund, sie durch eine zu enge Auslegung des § 58 Nr. 1 AO zu unterbinden.

6. Mittelbeschaffung und zeitnahe Mittelverwendung

Eine Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO darf nicht den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung unterlaufen. Mittel, die bei der Förderkörperschaft der zeitnahen Mittelverwendung unterlegen haben, sind deshalb grundsätzlich auch bei der Empfängerkörperschaft zeitnah zu verwenden. Daher dürfen z.B. Spenden zur gegenwärtigen Zweckverwirklichung nicht zur Ausstattung einer Stiftung mit Vermögen eingesetzt werden.¹⁰⁴ Soweit eine Förderkörperschaft (verbilligte) Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln vergibt, müssen die Mittel beim Empfänger unmittelbar zeitnah für dessen steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.¹⁰⁵ Sie müssen also entweder zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke verbraucht oder zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern verwendet werden, die den steuerbegünstigten Zwecken dienen.¹⁰⁶ Aus diesem Grund ist auch die Umwandlung einer operativen Körperschaft in eine bloße Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO durch Ausgliederung des operativen Geschäfts als steuerlich zulässig anzusehen, wenn das aus zeitnah zu verwendenden Mittel gebildete nutzungsgebundene Vermögen nunmehr der steuerbegünstigten Tochter zur unmittelbaren Nutzung für steuerbegünstigte Zwecke überlassen wird. Hat die Förderkörperschaft dagegen Mittel zu dem Zweck erhalten, sie dem Vermögen der Empfängerkörperschaft zuzuführen (vgl. § 58 Nr. 11 AO), besteht auch bei der Empfängerkörperschaft keine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung. In diesem Sinne kann auch eine Körperschaft als Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO anerkannt werden, die ausschließlich das Grund- oder Stiftungskapital für eine noch zu errichtende gemeinnützige Kapitalgesellschaft oder Stiftung einwirbt.¹⁰⁷ Bis zur Errichtung der Stiftung können die vereinnahmten Stiftungsgelder einer Zweckerücklage (§ 58 Nr. 6 AO) zugeführt werden.

104 Vgl. Anwendungserlass zur AO Nr. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

105 Anwendungserlass zur AO Nr. 15 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

106 So auch Anwendungserlass zur AO Nr. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

107 Jost, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Rn. 127.

VII. Mittelweitergabe, Personal- und Raumüberlassung

1. *Unschädliche Betätigungen*

Im Unterschied zu einer Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO, die als steuerbegünstigter Zweck in der Satzung der Körperschaft verankert sein muss, lässt das Gesetz in § 58 Nr. 2 bis 4 AO auch ohne satzungsmäßige Regelung bestimmte Unterstützungsmaßnahmen zwischen steuerbegünstigten Einrichtungen zu. Zu diesen »steuerlich unschädlichen Betätigungen« gehören eine Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 2 AO), die Überlassung von Personal (§ 58 Nr. 3 AO) und die Überlassung von Räumen (§ 58 Nr. 4 AO). Im Unterschied zu Mittelweitergabe und Raumüberlassung setzt eine Personalgestellung nicht die Steuerbefreiung der empfangenden Körperschaft voraus. Es handelt sich um Ausnahmebestimmungen zu § 57 AO, durch die bestimmte »mittelbare« Fördermaßnahmen erlaubt werden.¹⁰⁸ Wie sich aus dem Wortlaut des § 58 Nr. 2 AO (»teilweise«) und der Überschrift (»steuerlich unschädliche Betätigungen«) ergibt, darf sich das Handeln einer Körperschaft nicht in solchen Betätigungen erschöpfen. Diese Einschränkung hat vor allem für die Abgrenzung zu § 58 Nr. 1 AO Bedeutung: Dort ist die »mittelbare« Förderung der Satzungszweck der Körperschaft, während es in § 58 Nr. 2 bis 4 AO nur darum geht, wechselseitige Unterstützungen zwischen steuerbegünstigten Einrichtungen zuzulassen, insbesondere um vorhandene Kapazitäten auszulasten. Dies hat nicht nur für das Verhältnis von § 58 Nr. 1 und 2 AO Bedeutung, sondern auch z.B. für § 58 Nr. 4 AO: Bezieht man auch eine (unentgeltliche) Sachkapitalüberlassung in den Anwendungsbereich des § 58 Nr. 1 AO ein, könnte sie auch den Schwerpunkt der Tätigkeit bilden, wenn Satzungszweck die Mittelbeschaffung ist.¹⁰⁹

2. *Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 2 AO)*

Eine Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO darf im Unterschied zur Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO nur »teilweise«, d.h. nicht überwiegend¹¹⁰ erfolgen. Eine genaue Grenzziehung fällt deshalb schwer, weil nach dem Mittelbegriff des BFH alle Vermögenswerte einer Körperschaft, also auch ein nicht zeitnah zu verwendendes Vermögen, zu den »Mitteln« gehören.¹¹¹ Danach wäre es auch möglich, dauerhaft die gesamten zeitnahen Mittel »weiterzugeben«, sofern diese nicht mehr als die Hälfte des Gesamtvermögens ausmachen. Diese Auslegung würde aber die Grenze zwischen § 58 Nr. 1 und 2 AO praktisch aufheben. Richtig erscheint es deshalb, die Überwiegensgrenze (auch) auf die zeitnah zu verwendenden

108 Vgl. auch BFH vom 30. 11. 1995, BStBl. II 1997, 189.

109 Anders wohl FG Baden-Württemberg vom 31. 7. 1997, EFG 1997, 1341.

110 So Anwendungserlass zur AO Nr. 2 zu § 58 Nr. 2 AO.

111 Vgl. BFH vom 23. 10. 1991, BStBl. II 1992, 62.

Mittel zu beziehen, da sich eine Körperschaft anderenfalls durch fortlaufende Mittelweitergaben ihrer Verpflichtung zu gegenwärtiger »unmittelbarer« Zweckverwirklichung entziehen könnte. Unschädlich ist es dagegen, wenn eine Körperschaft in einzelnen Veranlagungszeiträumen ausschließlich Mittel weitergegeben hat, sie aber in anderen Veranlagungszeiträumen vorrangig ihre eigenen Zwecke selbst verwirklicht.¹¹² Es reicht also aus, wenn zumindest über einen gewissen Zeitraum die Grenze des § 58 Nr. 2 AO beachtet ist. Bei der Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO ist schließlich – ebenso wie im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO – das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung zu beachten. Werden zeitnah zu verwendende Mittel an eine andere Körperschaft weitergegeben, sind sie durch den Empfänger zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Eine Zuführung zum Vermögen ist nur bei solchen Mitteln zulässig, die auch bereits bei der zuwendenden Körperschaft zum Vermögen gehört haben.

3. Personal- und Raumüberlassung (§ 58 Nr. 3 und 4 AO)

Auch eine Personal- und Raumüberlassung nach § 58 Nr. 3 und 4 AO darf nur neben einer »unmittelbar« gemeinnützigen Betätigung erfolgen. Bei der Abgrenzung sind die zu § 58 Nr. 2 dargelegten Maßstäbe (insbesondere eine Mehrjahresbetrachtung) anwendbar. Das Gesetz lässt nicht nur eine unentgeltliche Personal- und Raumüberlassung zu, sondern erlaubt auch eine teilweise unentgeltliche Überlassung. In diesem Fall wird aber, soweit Entgelte erhoben werden, in der Regel ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet. Etwas anderes kann im Fall der Raumüberlassung gelten, wenn die Grenzen einer steuerfreien Vermögensverwaltung nicht überschritten werden.¹¹³ Die Annahme eines Zweckbetriebs scheitert bei § 58 Nr. 3 und 4 AO daran, dass die Tätigkeit nicht der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke dient (§ 65 Nr. 1 AO).¹¹⁴

VIII. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte des Outsourcing

Organisationsverbände entstehen vielfach auch durch Ausgliederung einzelner Tätigkeitsbereiche auf selbständige Einrichtungen, insbesondere Tochterkapitalgesellschaften. Ein solches Outsourcing kann auch im Zusammenwirken mit anderen gemeinnützigen Einrichtungen geschehen und zur Bildung zentrale Servicegesellschaften führen. Solche Gesellschaften sind aber nur dann steuerbegünstigt, wenn sie »selbst« steuerbegünstigte Zwecke erfüllen. Dies ist in der Regel zu verneinen, wenn sich die Aufgabe der Servicegesellschaft darauf beschränkt, gegenüber ihren Gesellschaftern typische Dienstleistungen zu erbringen (zentraler Einkauf, EDV-

112 So BFH vom 15. 7. 1998, BStBl. II 2002, 162.

113 Vgl. dazu auch BFH vom 17. 12. 1957, BStBl. III 1958, 96.

114 BFH vom 30. 11. 1995, BStBl. II 1997, 189.

Leistungen, Buchhaltung).¹¹⁵ Ein Outsourcing von Hilfstätigkeiten auf steuerbegünstigte oder steuerpflichtige Tochtergesellschaften wirkt gemeinnützigkeitsrechtlich eine Reihe von Fragen auf.¹¹⁶ Im Weiteren soll nur auf zwei Aspekte – die Mittelausstattung und die Begründung von Leistungsbeziehungen – hingewiesen werden.

1. Kapitalausstattung und zeitnahe Mittelverwendung

Bei Ausgliederungen von gemeinnützigen Einrichtungen auf steuerpflichtige Beteiligungsgesellschaften ist zu beachten, dass durch die Bar- oder Sacheinlage dem ideellen Bereich keine zeitnah zu verwendenden Mittel dauerhaft entzogen werden. Dies wäre aber an sich der Fall, wenn Hilfstätigkeiten des ideellen Bereichs oder eines Zweckbetriebs (z.B. der Küchen- oder Reinigungsbetrieb) ausgegliedert werden und das aus zeitnahen Mitteln gebildete nutzungsgebundene Vermögen (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) als Sacheinlage in eine steuerpflichtige Gesellschaft eingebracht wird, die gegenüber ihrer Gesellschafterin entgeltlich tätig wird. Ob der Umstand, dass das Vermögen bei der Tochtergesellschaft weiterhin »mittelbar« für die steuerbegünstigten Zwecke der Muttereinrichtung genutzt wird, eine andere Beurteilung rechtfertigt,¹¹⁷ erscheint zweifelhaft.¹¹⁸ Etwas anderes wird man nur annehmen können, wenn das nutzungsgebundene Kapital (z.B. die Küchenausstattung) der Tochtergesellschaft zur Nutzung überlassen wird und von dieser im Rahmen ihrer Hilfspersonentätigkeit (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO) eingesetzt wird.¹¹⁹ Da diese Tätigkeit der Mutter »wie eigenes Wirken« zugerechnet wird, dürfte auch die Überlassung der erforderlichen Mittel an die (steuerpflichtige) Hilfsperson noch eine Nutzung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO darstellen. Regelmäßig unproblematisch sind dagegen mit Rücksicht auf § 58 Nr. 2 AO Ausgliederungen auf steuerbegünstigte Körperschaften. Allerdings ist zu beachten, dass der Einsatz von zeitnah zu verwendenden Mitteln für die Kapitalausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft voraussetzt, dass die Mittel von der empfangenden Körperschaft zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.¹²⁰

115 Siehe oben unter III. 4.

116 Vgl. zu Umstrukturierungen bei gemeinnützigen Körperschaften eingehend *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 17; speziell zum Outsourcing auch *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, S. 109 ff.; *Schröder*, DStR 2001, 1415; *Orth*, Stiftung & Sponsoring, Beilage zu Heft 5/1999; *Schick*, Stiftung & Sponsoring, Beilage zu Heft 6/2000; *ders.*, DB 1999, 1187.

117 So *Schröder*, DStR 2001, 1415, 1419.

118 Ablehnend *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, S. 113.

119 So auch OFD Koblenz vom 7. 10. 2003, DB 2003, 2413.

120 Anwendungserlass zur AO Nr. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

2. Leistungsbeziehungen

Werden bestimmte Tätigkeitsbereiche aus steuerbegünstigten Einrichtungen auf Tochtergesellschaften ausgegliedert, kommt es durch die Ausgliederung zur Begründung von steuerlich relevanten Leistungsbeziehungen. Dies beruht zum einen auf der Überlassung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter, zum anderen auf der Erbringung von Leistungen durch die Tochter an die Mutter. Ist die Tochtergesellschaft – wie im Regelfall eines Outsourcing – nicht selbst steuerbegünstigt, gelten für diese Leistungsbeziehungen nicht nur die allgemeinen Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern die von der steuerbegünstigten Gesellschafterin gewährten Leistungen und gezahlten Vergütungen unterliegen auch dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Die gemeinnützige Mutter darf also der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft weder ihre Wirtschaftsgüter im Fremdvergleich zu billig überlassen, noch für die erhaltenen Leistungen zu hohe Entgelte zahlen. Ertrag- und umsatzsteuerlich führen diese Leistungsbeziehungen zur Begründung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe. Sollen wegen einer Umsatzsteuerbefreiung der Mutter umsatzsteuerliche Mehrbelastungen durch die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft zur Tochter vermieden werden, führt dies nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 30. 6. 1971¹²¹ dazu, dass die Beteiligung an der Tochter gemeinnützigkeitsrechtlich in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird. Entsprechendes gilt nach Betriebsaufspaltungsgrundsätzen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen an die Tochter überlassen werden.¹²² Bei Ausgliederungen auf eine steuerbegünstigte Tochter entfällt zwar das gemeinnützigkeitsrechtliche Angemessenheitsgebot, weil nach § 58 Nr. 2 AO eine Mittelweitergabe durch Unterpriesterlieferung unschädlich ist. Im Übrigen ergeben sich aber die gleichen steuerlichen Folgen wie bei der Ausgliederung auf eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft. So führt z.B. eine entgeltliche Überlassung von Personal der Mutter an die Tochter ebenso zur Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wie umgekehrt die Erbringung von Serviceleistungen von der Tochter an die Mutter.

IX. Zusammenfassung

Beim Aufbau von Organisationsverbänden haben steuerbegünstigte Organisationen die Einschränkungen zu beachten, die sich aus dem steuerlichen Gemeinnüt-

121 BStBl. II 1971, 753; Anwendungserlass zur AO Nr. 3 zu § 64 AO.

122 Vgl. *Hüttemann*, in: Herzig, Organschaft, 2003, S. 408 f.; zur Betriebsaufspaltung bei der Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft vgl. BFH vom 21. 5. 1997 BFH/NV 1997, 825; Anwendungserlass zur AO, a.a.O.

zigkeitsrecht ergeben. Gesetzlicher Ausgangspunkt ist dabei der Unmittelbarkeitsgrundsatz (§ 57 AO), nach dem nur solche Einrichtungen begünstigt sind, die »selbst« steuerbegünstigte Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO verwirklichen. Gemeinnützige Zwecke können auch gemeinschaftlich mit anderen Körperschaften verwirklicht werden. Ferner können sich steuerbegünstigte Körperschaften bei der Erfüllung ihrer Zwecke auch der Hilfe Dritter bedienen, deren Wirken der Körperschaft wie eigenes Handeln zugerechnet wird (Hilfspersonen). Soweit andere Körperschaften als Hilfspersonen eingesetzt werden, ist aber zu beachten, dass eine Hilfspersonentätigkeit selbst keine steuerbegünstigte Tätigkeit darstellt. Darüber hinaus lässt das geltende Recht auch zu, dass sich steuerbegünstigte Körperschaften zur besseren Interessenkoordination in Dachorganisationen zusammenschließen, die kraft besonderer Regelung als steuerbegünstigt anerkannt sind. Nach § 58 Nr. 1 AO ist auch die Beschaffung von Mitteln für andere operativ tätige gemeinnützige Einrichtungen ein steuerbegünstigter Zweck. Somit können auch reine Förderkörperschaften, die nach ihrer Satzung nur die gemeinnützige Tätigkeit anderer steuerbegünstigter Einrichtungen materiell unterstützen, gemeinnützig sein. Diese Regelung ist auch beim Aufbau gemeinnütziger Holding-Strukturen von Bedeutung, da eine Holdingkörperschaft als gemeinnützige Mittelbeschaffungskörperschaft i.S.v. § 58 Nr. 1 AO ausgestaltet werden kann. Auch ohne satzungsmäßige Regelung können sich steuerbegünstigte Körperschaften durch die Weitergabe von Mitteln oder die Überlassung von Personal und Räumen gegenseitig unterstützen. Bei einem Outsourcing bestimmter Tätigkeiten auf Tochtergesellschaften müssen gemeinnützige Körperschaften schließlich die besonderen Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts für die zeitnahe Mittelverwendung beachten. Ferner kann die Auslagerung von Tätigkeiten auf selbständige Körperschaften zu ertrag- und umsatzsteuerrelevanten Leistungsbeziehungen zwischen Mutter und Tochter führen.

X. Summary

In the establishment of organisational linkages (Organisationsverbände), tax privileged organizations must observe the limitations which derive from their non-profit tax law regime. The legal starting point is the principle of directness (§ 57 AO), according to which only those institutions are privileged which »themselves« fulfil tax privileged purposes pursuant to § 52 – 54 AO. Non-profit purposes can also be fulfilled in collaboration with other bodies. Further tax privileged bodies may make use of the help of auxiliary parties (Hilfspersonen) in the fulfilment of their purposes, whose effects are deemed to be equivalent to the own action of the body. To the extent that other bodies are utilised as auxiliaries, however, it must be observed that such an auxiliary activity does not itself constitute a tax privileged activity. Beyond this the applicable law provides for coordinations between tax privileged bodies so as to better organise their interests in umbrella organizations,

which are recognized as tax privileged under special regulations. Pursuant to § 58-1 AO the acquisition of assets for other operational non-profit institutions is also a tax privileged purpose. In this way purely fund-raising societies (Förderkörperschaften) can also be non-profit, which according to their statutes only materially support the non-profit activity of other tax privileged institutions. This ruling is also relevant to the establishment of non-profit holding structures, as a holding body can be set up as a non-profit fund-raising body (Mittelbeschaffungskörperschaft) pursuant to § 58-1 AO. Also without statutory regulation, tax privileged bodies may support each other through the transfer of assets or personnel and premises. In the outsourcing of a certain activity to a subsidiary, non-profit bodies must ultimately observe the special requirements of non-profit law for the use of funds and timely disbursement forbidding the transformation of project bound means into long term capital assets. Further the out-sourcing of activities to independent bodies may lead to revenue and turnover relevant performance relationships between the parent and subsidiary, which are not or only partially exempted from tax.

Anforderungen an die Rechenschaftspflicht von gemeinnützigen Organisationen

– Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen –

CLAUS KOSS

I. Anforderungen an die Rechenschaftspflicht gemeinnütziger Organisationen.	114	III. Rechenschaftspflicht gemeinnütziger Organisationen im englischen Recht.	121
1. Ziele der Rechenschaftspflicht	114	1. Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Organisationen	121
2. Rechenschaftspflicht und Rechnungslegung	114	2. Die Entwicklung des SORP (2000)	124
3. Legitimation der Rechenschaftspflicht	115	3. Die gesetzlichen Vorschriften in England	125
II. Rechenschaftspflicht gemeinnütziger Organisationen in Deutschland	116	4. Umfang der Rechenschaftspflichten.	125
1. Anerkennung der Gemeinnützigkeit.	116	5. Würdigung der Rechenschaftspflichten im englischen Gemeinnützigkeitsrecht	127
2. Rechtsformabhängigkeit der Rechenschaftspflicht	117	IV. Zusammenfassender Vergleich	127
		V. Summary.	128

Eine Organisation, die Gutes für das Gemeinwesen tut, hat Anspruch auf Steuerbefreiung. Diesem Anspruch steht die Rechenschaftspflicht der Organisation spiegelbildlich gegenüber. Das Gemeinwesen muss sicherstellen, dass die Ausnahme von der Steuerpflicht nicht missbraucht wird. Ebenso unstreitig wie diese wechselseitigen Ansprüche ist die Bedeutung der Rechnungslegung. Weil es keine staatlichen Verwalter der Gemeinnützigkeit gibt, muss das Gemeinwesen nachträglich evtl. Missbrauchsfälle aufdecken, um so weitere unberechtigte Steuerbegünstigungen zu verhindern.

Dieser Beitrag untersucht zunächst die betriebswirtschaftlichen Anforderungen an die Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen im Allgemeinen. In einem zweiten Schritt werden die derzeit in Deutschland gültigen Vorschriften dargestellt. Diesen werden die im englischen Recht getroffenen Regelungen gegenüber gestellt. Den Abschluss bildet der Vergleich der Vorschriften zur Rechenschaft gemeinnütziger Organisationen in den unterschiedlichen Rechtssystemen.

In diesem Beitrag wird die Gemeinnützigkeit einer Organisation angenommen und nicht problematisiert. Unter dem Begriff der »Gemeinnützigkeit« wird verstanden, dass eine Organisation von den Ertragsteuern befreit ist. Der Begriff der »Gemeinnützigkeit« wird somit gleichbedeutend mit den »steuerbegünstigten Zwecken« der §§ 51 ff. AO verwendet. Der Beitrag nimmt die Gemeinnützigkeit an und beschränkt sich auf die daraus resultierende Rechenschaftspflicht und wie diese im deutschen und dem englischen Recht geregelt ist. Darüber hinaus wäre es lohnend, diese Grundannahme (der Gemeinnützigkeit) rechtsvergleichend zu untersuchen.

I. Anforderungen an die Rechenschaftspflicht gemeinnütziger Organisationen

1. Ziele der Rechenschaftspflicht

Rechenschaft wird verstanden als die Weitergabe von Daten und Informationen an interessierte Dritte. Die Rechenschaft der gemeinnützigen Organisation hat zwei Komponenten: eine qualitative und eine quantitative. Die qualitative betrifft die inhaltliche Arbeit der Organisation, mit anderen Worten: Welche Zwecke hat die Organisation, wegen derer sie Steuervergünstigungen in Anspruch nimmt, und wie hat sie diese tatsächlich verfolgt? Die quantitative Komponente versucht den Zielerreichungsgrad der Organisation zu messen.

Beide Komponenten stehen gleichberechtigt nebeneinander. Die Beschreibung der Arbeit in sozialen Brennpunkten beispielsweise lässt sich nur schwer in Zahlen fassen. So sagt der Jahresüberschuss im Jahresabschluss einer solchen Organisation zwar etwas darüber aus, dass sie ein Ziel erreicht hat, nämlich sich ökonomisch verhalten zu haben. Über das eigentliche Ziel sagt der Jahresabschluss nichts aus: Welche Qualität hatte die von der Organisation angebotene Hilfe?

In der Diskussion über die Anforderungen an die Rechenschaft gemeinnütziger Organisation steht die quantitative Komponente im Vordergrund. So verlangt die deutsche Finanzverwaltung eine Mittelverwendungsrechnung (Anwendungserlass zur Abgabenordnung [AEAO] zu § 55 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 27, S. 3), also eine zahlenmäßige Aufstellung der zu- und abgeflossenen Mittel.¹

2. Rechenschaftspflicht und Rechnungslegung

Wenn sich die quantitative Komponente der Rechenschaftspflicht auf finanzwirtschaftliche Sachverhalte bezieht, wird diese im Folgenden als Rechnungslegung bezeichnet. Die Rechnungslegung, also die periodische Zusammenfassung (Aggregation) der finanzwirtschaftlichen Buchungen,² ist somit ein Teil der Rechenschaftspflicht.

Es wäre zu kurz gegriffen, die Rechenschaftspflicht auf die Rechnungslegung zu beschränken, da diese zwar die Messung, nicht aber das Maß aller Dinge darstellt. Die inhaltliche Ausrichtung einer Organisation lässt sich nicht immer in Zahlen darstellen.

1 Vgl. im Einzelnen dazu: Koss, Rechnungslegung von Stiftungen, 2003, S. 66 und 173 ff., und Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, S. 200.

2 Zur Abgrenzung der Begriffe »Rechnungslegung« und »Buchführung« siehe im Einzelnen: Koss (Fn. 1), S. 15.

3. Legitimation der Rechenschaftspflicht

Die Rechenschaftspflicht gemeinnütziger Organisationen gegenüber Dritten ist im Wesentlichen durch vier Argumente legitimiert:

1. den geringeren Grundrechtsschutz,
2. die Verwaltung fremden Vermögens,
3. die Steuerbefreiung und weitere Subventionen und
4. das Fehlen eines Marktmechanismus.

Zu 1.: Originäre Grundrechtsträger sind natürliche Personen.³ Von diesen leitet sich die Grundrechtsfähigkeit von Körperschaftlichen Gebilden ab.⁴ Dies bedeutet für Rechenschaftspflichten: schon aufgrund der Privatautonomie kann von natürlichen Personen nur in besonders begründeten Fällen Rechenschaft gefordert werden. Bei juristischen Personen dagegen gibt es die Pflicht zu einer Rechenschaft ohne bestimmten Anlass. Diese Überlegung zeigt sich deutlich an den Vorschriften zur Rechnungslegung (also eines Teilbereichs) im Handelsgesetzbuch (HGB). In den Vorschriften für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften in §§ 238 ff. HGB findet sich keine Vorschrift zur Offenlegung. Kapitalgesellschaften dagegen haben zusätzliche qualitative Angaben zu machen,⁵ sie haben ihren Jahresabschluss in einem öffentlichen Register offen zu legen (§§ 325 ff. HGB). In § 264 a HGB unterscheidet der Handelsgesetzgeber deutlich zwischen den Personengesellschaften, bei denen natürliche Personen als Vollhafter beteiligt sind und solchen, bei denen keine natürlichen Personen unbeschränkt haften: erstere unterliegen nicht den strengeren Vorschriften für Kapitalgesellschaften, die GmbH & Co. KG wird aber wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Nur wenn eine Personengesellschaft volkswirtschaftlich besonders bedeutend ist, greift der Gesetzgeber in die »Privatsphäre« ein und ordnet eine Offenlegung der Rechnungslegung im Publizitätsgesetz⁶ an. Gemessen wird die volkswirtschaftliche Bedeutung an der Größe des Unternehmens (§ 1 Abs. 1 PublG für den Einzelabschluss, § 11 Abs. 1 PublG für den Konzernabschluss).

Zu 2.: Ebenso wie der Grundsatz, dass in einem freiheitlichen Staat niemand über die Verwendung seines eigenen Vermögens Rechenschaft ablegen muss, es sei denn die Gesetze fordern dies, gilt der Grundsatz, dass, wer fremdes Vermögen verwaltet, dem Eigentümer Rechenschaft schuldig ist. Dieser Grundsatz gilt im öffentlichen Recht (Haushaltsrecht) ebenso wie im Privatrecht: der Beauftragte muss

3 Vgl. den Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 GG: »Menschen«.

4 So ausdrücklich für die Stiftung: *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 4 Rn. 3.

5 In Anhang und Lagebericht, vgl. § 264 Abs. 1 HGB.

6 Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz – PublG) vom 15. 8. 1989, zuletzt geändert durch Gesetz vom 10. 12. 2001 (BGBl. I S. 3414).

gegenüber dem Auftraggeber Rechenschaft abgeben (§§ 259 f. BGB i.V.m. § 666 BGB).

Gemeinnützige Organisationen verwalten nahezu ausschließlich fremdes Vermögen: bei Vereinen die Mitgliedsbeiträge, bei Stiftungen das Stiftungsvermögen, darüber hinaus erhalten gemeinnützige Organisationen Zuschüsse und Spenden.

Zu 3.: Ein Kennzeichen des modernen Staates ist die Steuerpflicht: der Staat finanziert das Gemeinwesen nicht über das Vermögen des Herrschers, sondern erhebt von den Bürgern Abgaben. § 3 Abs. 1 AO verfügt, dass Steuern immer dann anfallen, wenn der entsprechende Steuertatbestand verwirklicht wird. Ebenso selbstverständlich wie die Steuerpflicht dürfte die Steuerbefreiung in den meisten modernen Rechtssystemen üblich sein. Der Fiskus verzichtet – zumindest für die Ertragsteuern – auf die Erhebung. Zwei dogmatische Gründe können hierfür im Wesentlichen angeführt werden: Zum einen entlasten gemeinnützige Organisationen den Staat bei Aufgaben des Gemeinwesens, zum anderen sind gemeinnützige Organisationen nicht »in Einkunftserzielungsabsicht«, sondern eben ausschließlich und unmittelbar »gemeinnützig« tätig. Zumindest für die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer ist dies wesentliches Tatbestandsmerkmal für die Steuerbefreiung.⁷

Im Gegenzug müssen die gemeinnützigen Organisationen Rechenschaft ablegen.

Zu 4.: Ein weiterer wichtiger Grund für die Rechenschaftspflicht ist das Fehlen von Marktmechanismen zur Kontrolle gemeinnütziger Organisationen. Eine Aktiengesellschaft beispielsweise wird bald kein Kapital mehr von außen erhalten, wenn sie gegenwärtige und zukünftige Investoren nicht informiert. Welches Kirchenmitglied dagegen informiert sich schon darüber, was im Haushalt der Kirchengemeinde steht?

II. Rechenschaftspflicht gemeinnütziger Organisationen in Deutschland

1. Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Die Gemeinnützigkeit in Deutschland wird ausschließlich durch das Steuerrecht definiert. Demnach müssen gemeinnützige Organisationen Körperschaften sein. Körperschaften sind die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsgebilde (§ 51 Satz 2 AO).⁸ In der Praxis sind dies hauptsächlich Vereine (§ 1 Abs. 1, Nr. 4 und 5 KStG) und Stiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), zuweilen auch die GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Einzelpersonen und Personengesellschaften können nicht

⁷ *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 122; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 16. Aufl. 1996 ff., Vor § 51 Rn. 2.

⁸ Vgl. dazu auch: *Tipke/Kruse* (Fn. 7), § 51 Rn. 3, 4.

Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen

als steuerbegünstigt anerkannt werden, da der Gesetzgeber meint, diese würden nicht selbstlos, ohne wirtschaftliches Eigeninteresse handeln.⁹ Nachdem es im Körperschaftsteuerrecht jedoch nicht auf die Rechtsfähigkeit ankommt¹⁰ und die Abgrenzung zwischen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und dem nicht-rechtsfähigen Verein schwierig ist, stellt sich die Frage, ob der Ausschluss der Personengesellschaften nicht überholt ist.

2. Rechtsformabhängigkeit der Rechenschaftspflicht

Die Rechenschaftspflicht ist nicht einheitlich – im Sinne eines Standards – für alle gemeinnützigen Organisationen in Deutschland geregelt. Die Finanzverwaltung als ausschließliche Anerkennungsbehörde für gemeinnützige Organisationen hat zum einen die Vorschriften der Abgabenordnung als Gesetz und zum anderen den Anwendungserlass als Verwaltungsrichtlinie zu beachten. Neben dieser steuerrechtlichen Rechnungslegungspflicht bestehen auch noch zivilrechtliche Rechenschaftspflichten. Während erstere allein an die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft anknüpfen, sind die zivilrechtlichen Rechenschaftspflichten rechtsformabhängig. Beide Regelungsbereiche bestimmen jedoch nur, dass eine Rechenschaftspflicht besteht, nicht jedoch, was konkret Inhalt dieser Pflicht ist.

a) Anforderungen der Finanzverwaltung

Für Zwecke der deutschen Finanzverwaltung sind zwei Ziele der Rechenschaft steuerbegünstigter Körperschaften relevant:¹¹

1. Nachweis der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (§ 63 Abs. 3 AO) und
2. Nachweis der zeitnahen, ausschließlichen und unmittelbaren Mittelverwendung (*arg. ex* § 58 AO).

Das Gesetz stellt für die Rechenschaftspflicht allein auf die zahlenmäßige Darstellung der Mittelverwendung ab. Der Wortlaut des § 63 Abs. 3 AO lautet:

»Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 [= ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke, der Verf.] entspricht, durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über *ihre Einnahmen und Ausgaben* zu führen.« (§ 63 Abs. 3 AO, Hervorhebungen durch den Verf.).

Um die Problematik dieser Beschränkung deutlich zu machen, sei ein provokatives Beispiel gestattet: Nach dem Wortlaut der Abgabenordnung könnte eine gemeinnützige Organisation Obdachlosen¹² die sprichwörtlichen »goldenen Betten«

⁹ *Tipke/Kruse* (Fn. 7), § 51 Rn. 4.

¹⁰ § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG bezieht ausdrücklich den nichtrechtsfähigen Verein und »andere Zweckvermögen des privaten Rechts«, also auch die unselbständige Stiftung, ein.

¹¹ Der Verfasser dankt Herrn Steueroberamtsrat Dipl.-Finanzwirt *Johannes Buchna* für diese in einem Gespräch geäußerte Unterscheidung.

¹² Förderung mildtätiger Zwecke gemäß § 53 Nr. 2 AO.

zur Übernachtung bereitstellen, ohne ihre Steuerbefreiung zu verlieren – wenn sie nur die Ausgaben für den Kauf richtig verbuchte.

Die Finanzverwaltung geht im dazugehörigen Anwendungserlass über den Gesetzeswortlaut hinaus. Im AEAO zu § 63, Nr. 1, Satz 2 heißt es: »Andere Nachweise, die Aufschluss über die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft geben (z.B. Protokolle, Tätigkeitsberichte), sind dem Finanzamt vorzulegen.« Durch den Hinweis auf die Vorschriften zur Führung von Büchern in den folgenden beiden Sätzen¹³ wird deutlich, dass sich die geforderte Rechenschaft grundsätzlich auf die Rechnungslegung beschränkt. Dies deckt sich mit der praktischen Erfahrung des Verfassers bei der Beratung von steuerbegünstigten Körperschaften: Die Finanzämter beschränken sich auf die Prüfung der vorgelegten Jahresrechnungen. Provokant formuliert: Was und wie die steuerbegünstigten Körperschaften nun tatsächlich tun und agieren, interessiert nur in Ausnahmefällen.

Die steuerrechtlichen Anforderungen an die Rechenschaft beschränken sich somit auf die Dokumentationsfunktion der Rechnungslegung.¹⁴

b) Zivilrechtliche Rechenschaftspflichten

Die meisten gemeinnützigen Organisationen dürften in der Rechtsform des (eingetragenen) Vereins geführt werden: Für 2001 werden 544.701 rechtsfähige Vereine angegeben und über 10.000 in der Datenbank des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen als aktiv geführte Stiftungen genannt.¹⁵

Das Vereinsrecht (§§ 21 ff. BGB) hat keine eigene Regelung der Rechenschaftspflicht. Vielmehr verweist § 27 Abs. 3 BGB auf das Auftragsrecht (§§ 664 bis 670 BGB). § 666 BGB verpflichtet den Vorstand in entsprechender Anwendung »dem Auftraggeber die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und nach der Ausführung des Auftrags Rechenschaft abzulegen«.

Die Rechenschaftspflicht des gemeinnützigen Vereins ist im deutschen Zivilrecht unzureichend geregelt. Zum einen ist der Anspruchsberechtigte unklar: Wer ist bei einem Verein »Auftraggeber« des Vorstands? Ohne weiteres wird man darunter die Mitglieder eines Vereins fassen können. Denn diese haben den Vorstand gewählt (§ 27 Abs. 1 BGB) und somit den Auftrag erteilt, die Geschäfte des Vereins zu führen. Spender, Zuschussgeber oder gar die Allgemeinheit fallen selbst bei weiter Auslegung nicht unter die »Auftraggeber«.¹⁶ Obwohl Spender und andere

13 AEAO zu § 63, Nr. 1, S. 3 u. 4.

14 Vgl. hierzu: Koss, Ratgeber Rechnungslegung (im Erscheinen).

15 Mecking, Deutscher Kulturrat aktuell, November 2001, S. 10. Bei der Zahl der Stiftungen dürfte jedoch ein verschwindend geringer Teil nicht steuerbegünstigter Stiftungen enthalten sein.

16 Bei Zuschussgebern könnte noch ein Auftragsverhältnis (»ordnungsgemäße Verwendung der Zuschüsse«) konstruiert werden. In der Praxis stellt sich dieses Problem jedoch nicht,

Zuwendende ein Interesse am effizienten und zweckentsprechenden Einsatz der zugewendeten Mittel haben, haben sie grundsätzlich keinen Anspruch auf Nachricht, ob dies auch geschehen ist.

Zum anderen ist die in § 666 BGB enthaltene Benachrichtigungspflicht¹⁷ unscharf. Informationen bei Zahlungsunfähigkeit und drohender Zahlungsunfähigkeit fallen sicherlich unter »erforderliche Nachrichten«, da diese Tatbestände als Insolvenzgründe des Vereins gesetzlich geregelt sind (§ 11 Abs. 1 i.V.m. §§ 16, 17 InsO). Schon bei der Überschuldung (§ 19 Abs. 2 InsO) könnte man überlegen, ob sie beim nichtrechtsfähigen Verein eine Benachrichtigungspflicht auslöst, da sie insoweit keinen Insolvenzgrund darstellt. Aufgrund der unbeschränkten persönlichen Haftung der Mitglieder beim nichtrechtsfähigen Verein wird man eine Informationspflicht jedoch bejahen müssen. Die Benachrichtigungspflicht des Vereinsvorstands wird nach der derzeitigen Rechtslage jedoch nicht soweit gehen wie die gesetzlich geregelte Pflicht der Geschäftsführung bzw. des Vorstandes einer Kapitalgesellschaft. Diese müssen im Lagebericht unter anderem jährlich über den Geschäftsverlauf, die Lage der Kapitalgesellschaft und die Risiken der künftigen Entwicklung (§ 289 Abs. 1 HGB) sowie Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres, die voraussichtliche Entwicklung, Forschung und Entwicklung berichten (§ 289 Abs. 2 HGB).

Eine weitergehende Auskunftspflicht¹⁸ besteht nach dem Wortlaut des § 666 BGB nur auf Verlangen. Gleiches gilt für die Rechenschaftslegung.¹⁹ Auf die bei vielen Hauptversammlungen von Vereinen übliche Rechenschaftslegung besteht somit kein Rechtsanspruch. Hinzu kommt: Das in der zivilrechtlichen Kommentierung als »Rechenschaftslegung«²⁰ bezeichnete Rechenwerk besteht in der »Vorlage einer geordneten Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben«.²¹ Die in der einschlägigen Literatur als »Einnahmen-Ausgaben-Rechnung« bezeichnete²² Methode der Rechnungslegung ist jedoch ungenügend.²³ Die einzige auf Grundlage dieser Rechnungslegung mögliche Aussage ist, dass mehr/weniger Geld zu- als abgeflossen ist. Außerdem entsteht nach dem Gesetzeswortlaut die Rechenschaftspflicht erst nach Ende des Auftrags, für den Vereinsvorstand somit erst am Ende einer Amtsperiode. Nach dem Gesetz erfahren die Mitglieder somit – je nach Dauer – erst nach vier bis sechs Jahren, wie es finanziell um den Verein bestellt ist.

da sich Zuschussempfänger i.d.R. zu einer Rechenschaftspflicht verpflichten müssen, somit ein vertraglicher Anspruch entsteht.

17 Begriff aus: Palandt/*Sprau*, BGB, 62. Aufl., 2003, § 666 Rn. 2.

18 Begriff aus: Palandt/*Sprau*, BGB, 62. Aufl., 2003, § 666 Rn. 3.

19 Begriff aus: Palandt/*Sprau*, BGB, 62. Aufl., 2003, § 666 Rn. 4.

20 Palandt/*Sprau*, BGB, 62. Aufl., 2003, § 666 Rn. 4.

21 Palandt/*Sprau*, BGB, 62. Aufl., 2003, § 666 Rn. 4 unter Hinweis auf § 259, Abkürzungen im Original aufgelöst.

22 Vgl. z.B. Standard des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), passim, und *Koss* (Fn. 1), S. 15.

23 Vgl. den Nachweis im Einzelnen bei: *Koss* (Fn. 1), S. 18.

Bei der Stiftung bestehen zusätzlich zu der Regelung im BGB²⁴ Regelungen in den Landesstiftungsgesetzen. Im Unterschied zum Verein konstituieren die Stiftungsgesetze nur eine Rechenschaftspflicht gegenüber der staatlichen oder kirchlichen Stiftungsaufsicht. Je nach Bundesland, Landeskirche und (Erz-)Bistum beinhaltet die Rechenschaftspflicht eine »Jahres[ab]rechnung« und einen »Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks«. ²⁵ Die Jahresabrechnung kann mit jeder beliebigen Methode der Rechnungslegung (einschließlich von Mischformen) erstellt werden. ²⁶ Die entsprechenden gesetzlichen Normen enthalten nur die Pflicht für die Vorlage des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks. Für den Inhalt gibt es keine gesetzlichen Vorgaben. ²⁷

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, dass gemeinnützige Organisationen in der Rechtsform des Vereins in Ansätzen quantitative Rechenschaftspflichten haben. In der Rechtsform der Stiftung besteht die Pflicht zur Rechnungslegung (quantitative Rechenschaft) und – zumindest in einigen Landesrechten – zur qualitativen Rechenschaft. In beiden Fällen bestehen die Rechenschaftspflichten jedoch grundsätzlich nicht gegenüber Dritten – bei den Vereinen gegenüber den Mitgliedern, bei Stiftungen gegenüber der Stiftungsaufsicht.

Bei steuerbegünstigten Gesellschaften mit beschränkter Haftung (sog. »gGmbH«) gelten die allgemeinen Vorschriften zur Rechenschaft, insbesondere die zur Rechnungslegung gemäß §§ 238 ff. HGB und zur Offenlegung (§ 325 ff. HGB). Die Rechenschaftspflichten für einen schätzungsweise verschwindend geringen Teil von gemeinnützigen Organisationen enthalten somit sowohl quantitative und qualitative Komponenten. Außerdem muss diese Rechenschaft öffentlich im Handelsregister erfolgen. Das bedeutet: jeder interessierte Dritte, z.B. ein Spender, kann sich informieren. In der Rechtspraxis wird diese Transparenz der steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften jedoch vermutlich fast nicht vorhanden sein. Zum einen wird die gesetzliche Pflicht zur Offenlegung schon bei nicht steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften nicht eingehalten, zum anderen dürften die meisten gGmbHs kleine Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB sein. Diese müssen die Bilanz und den Anhang nur bezüglich der Bilanzposten offen legen (§ 326 Abs. 1 HGB). Somit müssen selbst die gGmbHs nicht das offen legen, was den Spender interessiert, nämlich die Mittelherkunft und -verwendung.

Als Zwischenergebnis für die Rechenschaftspflichten gemeinnütziger Organisationen in Deutschland lässt sich festhalten, dass diese quantitativ orientiert sind und sich auf Mitglieder bzw. Aufsichtsbehörden beschränken. Selbst bei Festle-

24 Zur Anwendbarkeit der BGB-Vorschriften bei der Stiftungen und Änderungsvorschläge siehe: *Koss* (Fn. 1), S. 46 ff.

25 Für die unterschiedlichen Vorschriften im Einzelnen siehe: *Koss* (Fn. 1), Anhang A [S. 187 ff.] für die Landes-Stiftungsgesetze, Anhang B [S. 191 ff.] für die Stiftungsordnungen der (Erz-)Bistümer und Anhang C für die Stiftungsgesetze der Evangelischen Landeskirchen [S. 195 ff.].

26 *Koss* (Fn. 1), S. 74 ff.

27 Einen Vorschlag über Inhalt und Ausgestaltung enthält *Koss* (Fn. 1), S. 179 ff.

Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen

gung von Offenlegungspflichten würde sich mangels inhaltlicher Regelungen zur Rechenschaft von gemeinnützigen Organisationen in Deutschland keine Transparenz ergeben.

c) Selbstverpflichtungen

Dass ein Bedarf an einer entsprechenden Transparenz und damit der Rechenschaft gemeinnütziger Organisationen auch in der Bundesrepublik besteht, zeigen freiwillige Selbstverpflichtungen. Das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen e. V. (DZI) zertifiziert spendensammelnde Organisationen und verleiht dafür das »DZI-Spendensiegel«.²⁸ Die Leitlinien und die Ausführungsbestimmungen sehen hierfür eine nach der Größe der Organisation festgelegte Methode der Rechnungslegung vor.²⁹

Es handelt sich jedoch um eine freiwillige Selbstverpflichtung der Organisation, nicht um einen auferlegten Standard.

III. Rechenschaftspflicht gemeinnütziger Organisationen im englischen Recht

1. Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Organisationen

Beim Vergleich des deutschen mit dem englischen³⁰ Gemeinnützigkeitsrecht sind drei wesentliche Unterschiede in den Grundlagen zu berücksichtigen:

1. Das unterschiedliche Rechtssystem.

Das englische Rechtssystem versteht sich selber als »*common law*«. Zwar kann das vom Gesetzgeber gesetzte Recht Richterrecht (»*case law*«) hinfällig machen. Es darf jedoch die dominante Rolle der Präzedenzfälle in der englischen Rechtsanwendung nicht unterschätzt werden.³¹

28 Zu den Voraussetzungen im Einzelnen: *Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen/ Arbeitsbereich Spenden-Siegel*, DZI-Spenden-Siegel: Zeichen für Vertrauen, Leitlinien und Ausführungsbestimmungen für überregional spendensammelnde Organisationen mit sozialer, insbesondere humanitär-karitativer Zielsetzung. 4. Fassung 2001.

29 *DZI* (Fn. 28), unter C. I. Nr. 6, abgedruckt bei *Koss* (Fn. 1), S. 80.

30 Wenn im Folgenden vom englischen Recht die Rede ist, so ist damit das in England geltende Recht gemeint. In Wales gilt dieses Recht gleichermaßen, in Schottland und Nordirland sind die im Folgenden dargestellten Prinzipien grundsätzlich gleich. Aus zwei Gründen erfolgte jedoch eine Beschränkung auf einen Teilbereich des Rechts des Vereinigten Königreichs: zum einen aus Gründen der Übersichtlichkeit und des Umfangs, zum anderen, da es dem Verfasser entscheidend darauf ankommt, aus dem Vergleich mit einem anderen System mögliche Verbesserungsvorschläge für das deutsche Recht abzuleiten. Für diese Erkenntnisse ist es unerheblich, ob mit einem oder drei ähnlichen Systemen verglichen wird.

31 *Slapper/Kelly*, *The English Legal System*, 4. Aufl. 1999, S. 44.

Die Anerkennung als gemeinnützige Organisation in England erfolgt dementsprechend nach den im *Charitable Uses Act* von 1601 gesetzten Grundsätzen. Maßgeblich für die Rechtsanwendung sind jedoch die vier Grundsätze aus der Entscheidung *Income Tax Special Commissioners v. Pemsel*.³² Demnach ist eine »Charity« eine Organisation, die »comprises gifts for the relief of poverty, for the advancement of religion, for the advancement of education, and for other purposes beneficial to the community not falling under any of the preceding heads but within the words or spirit of the Act of 1601«.³³

Übertragen auf die Begrifflichkeit des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts lässt sich dieses übersetzen mit: eine Organisation, die mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, die Bildung fördert oder sonstige gemeinnützige Zwecke verfolgt.

Inzwischen schlägt eine Regierungskommission (»Strategy Unit«) vor, die alten Regelungen zwar nicht abzuschaffen, aber zehn Zwecke festzulegen, die zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit führen sollen, aber im Wege der Auslegung erweiterbar sind.³⁴

2. Die Regelung der Rechnungslegung durch berufsständische Organisationen.
Bis zum *Companies Act 1985*, der die Vierte EG-Richtlinie zur Rechnungslegung umsetzte, gab es kein Gesetz, das die Rechnungslegung in Großbritannien regelte. Die Standards wurden zwar durch das privatrechtlich organisierte *Accounting Standards Board* fixiert, resultieren aber aus einem ausgewogenen Abstimmungsprozess zwischen Nutzern und Anwendern der Rechnungslegungsstandards.
3. Die lange Tradition des Rechts der Treuhandverhältnisse (»trusts«).
Dabei steht eine weitgehende »Regelungsfreiheit« auf der Ebene der Gesetze und Vorschriften einer umfassenden Haftung der Verwalter (»duty of care«) gegenüber.

Die Überwachung der gemeinnützigen Organisationen in England ist bei der *Charity Commission* zentralisiert. Während in der Bundesrepublik die Körperschaftsteuerstellen der einzelnen Finanzämter für die Anerkennung des Status als steuerbegünstigte Körperschaft, die Registergerichte für die formale Anerkennung der rechtsfähigen Vereine und die jeweiligen (landesstaatlichen oder kirchlichen) Aufsichtsbehörden für die Anerkennung der rechtsfähigen Stiftungen zuständig sind, müssen sich gemeinnützige Körperschaften in England bei einer einzigen

32 [1891] AC 531.

33 *Collins Dictionary of Law*, 1996, »Charity«.

34 Bericht von *Richard Fries* beim Colloquium und Podiumsdiskussion »Private Action, Public Benefit – England gibt der Zivilgesellschaft einen neuen Rahmen« am 2. 7. 2003 in Berlin, als Protokoll wiedergegeben von *von Rotenhan*, *Maecenata Aktuell*, 2003, S. 38.

Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen

Stelle registrieren lassen, um als »charity« anerkannt zu sein. Die *Commission* ist auch für die fortlaufende Überwachung zuständig.³⁵

Rechtstechnisch ist die *Charity Commission* ein Teil der »*Chancery Division*«, ist also eine höchstrichterliche Institution. Die Rechtsaufsicht übt der Generalanwalt (»*Attorney General*«) aus. Haushaltstechnisch wird die *Commission* als »*non-Ministerial Department*«, als Fachbehörde im Geschäftsbereich des Innenministeriums (»*Home Office*«) geführt. Der gesetzliche Auftrag der *Charity Commission* umfasst »*effective use of charitable resources*«, »*better methods of administration*«, »*information and advice*«, »*investigating and checking abuses*«, aber nicht das Recht einer (ersatzweisen) Verwaltung von gemeinnützigen Organisationen.³⁶

Für Zwecke der Rechnungslegung ist die *Charity Commission* als Standardgeber vom *Accounting Standards Board* [ASB] anerkannt.³⁷ Das bedeutet: Für die Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen in England gilt, dass der Jahresabschluss bei Anwendung des aktuellen von der *Commission* herausgegebenen Rechnungslegungsstandards *SORP* einen »*true and fair view*« vermittelt. Gemeinnützige Organisationen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (»*Charitable Companies*«) haben damit ihre Rechnungslegungspflichten nach dem *Companies Act 1985* erfüllt.³⁸

Bei den *Charitable Companies* kommt es zu einer doppelten Rechtsaufsicht: zum einen müssen sie als Kapitalgesellschaften sich beim »*Registrar of Companies*« in Cardiff registrieren lassen.³⁹ Dieses Register ist eine dem Wirtschaftsministerium, *Department of Trade and Industry*, nachgeordnete Behörde. Durch die Registrierung erlangt die Gesellschaft Rechtsfähigkeit. Um als *Charity* anerkannt zu werden, muss sich die *Charitable Company* sich bei der *Charity Commission* registrieren lassen. Durch diese doppelte Rechtsaufsicht muss die Kapitalgesellschaft ihre Jahresabschlüsse bei beiden Behörden offen legen.⁴⁰ Aufgrund des einheitlichen Rechnungslegungsstandards kommt es jedoch zu keiner Doppelbelastung bei der Erfüllung dieser Pflichten.⁴¹

35 Die Darstellung der Funktion der *Charity Commission* erfolgt in Anlehnung an einen Vortrag von *Greyham Dawes*: »Charity Accountability & Transparency – the UK »Charities SORP« am 5. 9. 2003. Der Tagungsband zu der Veranstaltung an der Bucerius Law School in Hamburg lag zum Zeitpunkt des Manuskriptschlusses noch nicht vor. Der Verfasser dankt *Greyham Dawes* an dieser Stelle für die sehr fruchtbare Diskussion im Anschluss an seinen Vortrag.

36 S. 1, *Charities Act 1993*; zitiert nach der Unterlage zum Vortrag von G. *Dawes* (Fn. 35). Paragraphen in englischen Gesetzen werden entsprechend den englischen Konventionen als »s.« für »section« zitiert.

37 *Pianca/Dawes*, *Charity Accounts*, 2. Aufl. 2002, Tz. 1.1.2 [2].

38 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), Tz. 1.4.1 [20].

39 Siehe hierzu: *Keenan, Smith & Keenan's Company Law for Students*, 9. Aufl. 1993, S. 39.

40 Vortrag von *Dawes* (Fn. 35).

41 Abgesehen von den Transaktionskosten.

2. Die Entwicklung des SORP (2000)

Die Vorgängerinstitution der »Charity Commissioners for England and Wales« wurde bereits 1853 errichtet.⁴² Ein öffentliches Register gemeinnütziger Organisationen wurde aufgrund des *Charities Act 1960* eingerichtet. In der Folge ließen sich viele *Charities* registrieren, die eingereichten Jahresrechnungen zeichneten sich jedoch durch eine große »Heterogenität« aus.⁴³ Zwar gab es mit dem »SORP2« (1988) der englischen *Accounting Standards Board* für *Charities* einen ersten spezifischen Rechnungslegungsstandard für den Dritten Sektor. Dieser blieb mangels gesetzlichen Zwangs jedoch weitgehend unbeachtet.⁴⁴ Erst mit der gesetzlichen Pflicht zur Rechnungslegung im *Charities Act 1992* (aufgenommen in den *Charities Act 1993*) ergab sich eine Standardisierung in der Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen.⁴⁵ Die *Charity Commission* gab 1995 einen ersten Standard »*Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice*« (im Folgenden als »SORP (1995)« bezeichnet) heraus, das Home Office verabschiedete die Richtlinie »*Charities (Accounts and Reports) Regulations 1995*«. ⁴⁶ Damit war für Geschäftsjahre ab dem 1. 3. 1996 ein einheitliches Schema für alle *Charities* verpflichtend. ⁴⁷ Im September 1998 begannen die Beratungen für eine überarbeitete Fassung des SORP. Der Diskussionsentwurf (*Exposure Draft*) wurde im Dezember 1999 veröffentlicht. In 2000 wurde die überarbeitete, verbindliche Fassung »*Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice (Revised 2000)*« (im Folgenden als »SORP (2000)« bezeichnet) bekannt gegeben. Diese gilt für alle *Charities* mit Wirkung für alle Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. 1. 2001 beginnen.⁴⁸ Damit stehen geprüfte und weitgehend standardisierte Rechenschaftsberichte für gemeinnützige Organisationen öffentlich zur Verfügung, die 90 % der gesamten Erträge aller registrierten rund 60.000 *Charities* repräsentieren.⁴⁹ Diese Transparenz hat zu einem weitgehenden Vertrauen der Öffentlichkeit in den gemeinnützigen Sektor geführt.⁵⁰

42 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), S. vii.

43 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), a.a.O.

44 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), S. viii.

45 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), a.a.O.

46 SI 1995/2724, zitiert nach *Pianca/Dawes* (Fn. 37), Tz. 1.1.1 [1].

47 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), a.a.O.

48 Para. 1 *SORP (2000)*. Entsprechend der Begrifflichkeit im Standard selber (»paragraphs«) werden die einzelnen Regelungen mit »para.« anstatt »§« zitiert.

49 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), S. viii, geben die gesamten Erträge der 60.000 Organisationen mit 27 Mrd. britischen Pfund an.

50 *Pianca/Dawes* (Fn. 37), a.a.O.

Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen

3. Die gesetzlichen Vorschriften in England

Gemäß s. 41, *Charities Act 1993* haben alle gemeinnützigen Organisationen Bücher zu führen. Gemäß s. 42, *Charities Act 1993* muss die Rechnungslegung dem jeweils gültigen *Statement of Recommended Practice for Charity Accounts (SORP)* entsprechen. Nachdem grundsätzlich ein auf Grundlage der doppelten Buchführung aufgestellter Jahresabschluss (s. 42 (1) *Charities Act 1993*) vorgesehen ist, brauchen kleinere Organisationen (hier: mit Bruttoeinnahmen von nicht mehr als 10.000 britischen Pfund) lediglich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung einzureichen (s. 42 (3) *Charities Act 1993*). Verstößen Vorstände gegen diese Pflichten zur Rechnungslegung, begehen sie eine bußgeldbeehrte Ordnungswidrigkeit (s. 49 *Charities Act 1993*).

Sämtliche bei der *Charity Commission* hinterlegten Jahresrechnungen sind öffentlich zugänglich. Darüber hinaus muss grundsätzlich jede gemeinnützige Organisation auf Anfrage eine Kopie der Jahresrechnung gegen Kostenerstattung versenden (s. 47 *Charities Act 1993*). Verstöße hiergegen werden wie Verstöße gegen die Rechnungslegungspflichten als Ordnungswidrigkeit verfolgt (s. 47 i.V.m. s. 49 *Charities Act 1993*).

S. 44 *Charities Act 1993* enthält die Ermächtigung des Innenministeriums, die Entscheidung über die Prüfung von *Charities* auf externe Prüfer zu delegieren. Dem ist das Home Office mit ss. 42, 44, 45 und 86 (3) der *Charities (Accounts and Reports) Regulations* nachgekommen.⁵¹ Danach muss die Jahresrechnung einer gemeinnützigen Organisation mit Gesamteinnahmen oder -ausgaben von mehr als 250.000 britischen Pfund durch einen Wirtschaftsprüfer geprüft werden.⁵² Bei Gesamteinnahmen oder -ausgaben unter 10.000 Pfund muss keine Prüfung erfolgen, bei Werten bis 100.000 Pfund soll durch einen unabhängigen Prüfer geprüft werden, bei Werten bis 250.000 Pfund muss eine Prüfung durch einen unabhängigen Prüfer, der Erfahrungen in der Revision von Büchern haben soll, erfolgen.⁵³

Hat die gemeinnützige Organisation die Rechtsform der Kapitalgesellschaft, unterliegt sie ohnehin der Prüfungspflicht durch einen Wirtschaftsprüfer.⁵⁴

Gemäß s. 8 *Charities Act 1993* hat die *Charity Commission* ein Untersuchungsrecht, insbesondere ein Recht zur Überprüfung des Rechnungswesens. Sie kann sich nach den gesetzlichen Vorschriften auch Dritter bedienen.

4. Umfang der Rechenschaftspflichten

Der *SORP* erhebt den Anspruch, für alle *Charities* im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland sowie der Republik Irland zu gelten – unabhän-

51 Zitiert nach: *King*, *Charities Act*, 2000, S. 72.

52 *King* (Fn. 51), S. 69.

53 *King* (Fn. 51), S. 71.

54 *King* (Fn. 51), a.a.O.

gig von ihrer Rechtsform, Größe oder Tätigkeitsgebiet.⁵⁵ Einzige Ausnahme sind gemeinnützige Organisationen, für dies es spezifischere Standards gibt, z.B. Universitäten oder gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen (*Registered Social Landlords*).⁵⁶ Für Schottland⁵⁷ und Nordirland⁵⁸ enthält der Standard regionale Sonderregelungen, die jedoch nur in Details abweichen.⁵⁹

Gemeinnützige Organisationen haben grundsätzlich folgende Unterlagen bei der *Commission* für jedes Geschäftsjahr einzureichen:

- a) *Trustees' Annual Report* [para. 26 ff. *SORP (2000)*];
- b) *Statement of Financial Activities* [para. 56 ff. *SORP (2000)*];
- c) *Consolidated Statement of Financial Activities* [para. 299 ff. *SORP (2000)*];
- d) Bilanz – *Balance Sheet* [para. 181 ff. *SORP (2000)*];
- e) Konsolidierte Bilanz – *Consolidated Balance Sheet* [para. 299 ff. *SORP (2000)*] – nur für große gemeinnützige Organisationen;
- f) Kapitalflussrechnung – *Cashflow Statement* [para. 272 *SORP (2000)*] – nur für große gemeinnützige Organisationen;
- g) Gewinn- und Verlustrechnung – *Summary Income & Expenditure Account* – nur bei Kapitalgesellschaften nach den Vorschriften des *Companies Act 1993*;
- h) Anhang – *Notes* [nach der Verordnung SI 2000/2868, reg. 3(10)].

Nicht in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft geführte gemeinnützige Organisationen mit einem Gesamteinkommen von weniger als 100.000 britischen Pfund können anstatt des *Statements of Financial Activities (SoFA)* und der *Notes* lediglich eine *Einnahmen-Ausgaben-Rechnung* und eine *Vermögensrechnung* anstatt der Bilanz einreichen [para. 350 ff. *SORP (2000)*].

a) Trustees' Annual Report

Im Geschäftsbericht hat der Vorstand einer gemeinnützigen Organisation neben den rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen [para. 30 *SORP (2000)*] auch darzustellen, »*what the charity is trying to do and how it is going about it. It should show whether the charity has achieved its objectives during the year and explain its plans for the future.*« [para. 31 *SORP (2000)*]

In dem *Report* geht es somit um die qualitative Information.

b) Statement of Financial Activities

In dem *Statement of Financial Activities (SoFA)* hat der Vorstand sämtlichen Aufwendungen und Erträge – unterschieden nach Mittelherkunft – zahlenmäßig

55 Para. 12 *SORP (2000)*.

56 *Statement by the Charity Commissioners for England and Wales* zum *SORP (2000)*.

57 Para. 19 *SORP (2000)*, Erläuterungen bei: *Pianca/Dawes* (Fn. 37), Tz. 1.6.1 [29].

58 Para. 20 *SORP (2000)*, Erläuterungen bei: *Pianca/Dawes* (Fn. 37), Tz. 1.6.2 [30].

59 Für die Republik Irland enthält der *SORP* selber keine weitergehenden Regelungen. *Pianca/Dawes* (Fn. 37), Tz. 1.6.3 [30] vertreten jedoch die Ansicht, dass der UK-*SORP* allgemein anerkannte »best practice« enthält und daher maßgebend ist.

Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen

darzustellen [para. 56 *SORP (2000)*]. Das *SoFA* ist eine Gewinn- und Verlustrechnung, verbunden mit einer Segmentberichterstattung.⁶⁰ Der entscheidende Unterschied zur Mittelverwendungsrechnung in Deutschland ist: Es werden nicht die Mittelzu- und -abflüsse erfasst, sondern die erfolgswirksamen Veränderungen des Eigenkapitals (wie im kaufmännischen Jahresabschluss).

c) Consolidated Statement of Financial Activities

Para. 299 ff. *SORP (2000)* erklären den englischen *Financial Reporting Standard 2 (FRS 2)* und *FRS 9* für entsprechend anzuwenden. Gemeinnützige Organisationen haben damit einen Konzernabschluss aufzustellen. Eine Ausnahme besteht lediglich für »kleine Konzerne« mit Gesamteinnahmen unter 250.000 britischen Pfund.⁶¹

d) Übrige Rechnungslegungsinstrumente

Die übrigen Rechnungslegungsinstrumente zeigen, dass sich der *SORP* an die Vorschriften für Kapitalgesellschaften anlehnt. Konzernbilanzen, Kapitalflussrechnungen und Anhang sind Pflichtbestandteile für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften.

5. Würdigung der Rechenschaftspflichten im englischen Gemeinnützigkeitsrecht

Das englische Gemeinnützigkeitsrecht beinhaltet Rechenschaftspflichten bezüglich quantitativer und qualitativer Informationen. Der Rechnungslegungsstandard ist detailliert und lehnt sich an die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften an.

Durch die Zentralisierung und Standardisierung wird eine hohe Transparenz erreicht. Die grundsätzliche Prüfungspflicht durch einen Abschlussprüfer erhöht die Glaubwürdigkeit der Informationen.

IV. Zusammenfassender Vergleich

Die Rechenschaftspflichten gemeinnütziger Organisationen in Deutschland beschränken sich im Wesentlichen auf quantitative (zahlenmäßige) Informationen. Durch die Möglichkeit, sich grundsätzlich auf einfache Methoden der Rechnungslegung zu beschränken, fehlt es an einer Vergleichbarkeit zwischen einzelnen Organisationen.

In Deutschland gibt es keine institutionalisierte Möglichkeit der Offenlegung der Rechenschaftsberichte. Die Kontrolle gemeinnütziger Organisationen be-

⁶⁰ Siehe das Schema in para. 69 *SORP (2000)*.

⁶¹ *Pianca/Dawes* (Fn. 37), Tz. 1.1.6 [10].

schränkt sich einmal auf die ertragsteuerliche Behandlung durch die Finanzämter. Bei Stiftungen besteht darüber hinaus eine Rechtsaufsicht durch die zuständigen Landesbehörden. Diese beschränkt sich im Regelfall auf die Vorlage einer jährlichen Jahresrechnung. Dabei kann jede beliebige Methode der Rechnungslegung gewählt werden.

Im englischen Gemeinnützigkeitsrecht ist die Aufsicht über die gemeinnützigen Organisationen in doppelter Hinsicht zentralisiert: zum einen liegt die steuer- und zivilrechtliche Anerkennung als gemeinnützige Organisation bei einer einzigen Institution, der *Charity Commission*. Die Rechtsaufsicht erfolgt ebenfalls zentral über die *Commission*. Durch die Standardisierung der Rechenschaftsberichte und die Pflichtpublizität – auch gegenüber Einzelpersonen – wird ein hoher Grad an Transparenz erreicht.

V. Summary

The comparative study between the German and the English charitable law identifies the major differences as follows:

- (1) German charitable law is by and large governed by tax laws. Charities are supervised by several tax offices whereas there is one governing body in the English system.
- (2) Under the UK-SORP (rev. 2000) all charities have to provide quantitative data and qualitative information.
- (3) English registered charities have to render account under the accruals principle whereas German charities can choose whatever method of financial reporting they like. The different methods and the lack of centralized filing of accounts make a comparison among German charities difficult.
- (4) Furthermore, transparency in the German system is limited by three factors:
 - (i) the different methods of accounting used, (ii) the decentralized system, and (iii) the fact that accounts and reports are not open to the public.

Die rechtspolitische Orientierungsfunktion der Rechtsvergleichung für das Umwandlungsrecht im Non-Profit-Sektor

W. RAINER WALZ

I. Einleitung: Drei Arten der rechtsvergleichenden Fragestellung	129	3. Vermögenszuordnung und Identität: Blick auf Großbritannien	143
II. Der funktionale Ansatz	132	IV. Standpunkt des Rechtsingenieurs	145
1. Die missglückte Krankenhausprivatisierung in den USA	132	1. Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im französischen Recht	145
2. Plädoyer für verbesserte Rechnungslegung und Publizität	134	2. Beispiele einer deutschen technischen Abgrenzungsdiskussion mit französischen Argumenten	146
III. Der rechtsdogmatische Ansatz	136	V. Schluss	148
1. Mängel des geltenden deutschen Rechts	136	VI. Summary	148
2. Verschmelzungen und Umwandlungen: der Blick auf die Niederlande und die Schweiz	138		

I. Einleitung: Drei Arten der rechtsvergleichenden Fragestellung

Das Recht der Umstrukturierung von Organisationen des Privatrechts gilt als technisch und kompliziert. Das zugehörige Steuerrecht gehört zu den schwierigsten Bereichen der Rechtsordnung. Nachdem Deutschland im Umwandlungsgesetz (UmwG) eine gelungene gesetzliche Regelung gefunden und mit dem Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) zu leben gelernt hat,¹ welcher praktische Nutzen soll da noch von der Rechtsvergleichung kommen? Viele am geltenden positiven Recht geschulte Juristen spotten. Die Rechtsvergleichung zeige, dass es in anderen Ländern entweder so ähnlich geregelt ist wie bei uns oder eben anders. Mehr Erkenntnis sei dabei nicht zu gewinnen. Man wendet sich ab und gerät dabei schnell in die Gefahr, provinziell zu werden. Freilich ist in der Tat eine bloße Gegenüberstellung von in- und ausländischen Regeln unfruchtbar. Hingegen wird in einer vernetzten globalen Welt die internationale Anschlussfähigkeit der eigenen Ansätze und Lösungen immer wichtiger. Und dazu muss man sich diese Anschlüsse nicht nur ansehen, man muss sie auch in einem wissenschaftlichen Sinne verstehen und durchdringen.

Man kann akademische Rechtswissenschaft heute unterschiedlich betreiben, je nachdem, was im Vordergrund des Interesses steht. Der Aufbau des Instituts für

1 *Weber-Grellet*, Die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit im Umwandlungsrecht, BB 1997, 653.

Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School gab Anlass, darüber nachzudenken; denn die Erwartungen, was eine solche wissenschaftliche Einrichtung leisten soll, waren und sind sehr uneinheitlich. Man kann die unterschiedlichen, ja widersprüchlichen Erwartungen an der Rechtsvergleichung allgemein und an der Rechtsvergleichung des »Restructuring« von Organisationen beispielhaft sichtbar machen. Dieser Beitrag nutzt deshalb die Gelegenheit, nebenher die methodischen Interessenschwerpunkte des Instituts beispielhaft für einen speziellen Problembereich zu skizzieren. Dazu sollen drei Arten juristischer Fragestellungen oder drei Arten der Jurisprudenz unterschieden werden, die den methodischen Rahmen für eine fruchtbare rechtsvergleichende Betrachtung des Umwandlungsrechts abgeben können. Sie sind letztlich allesamt legitim und nützlich, führen aber zu unterschiedlichen Fragen und unterschiedlichen juristischen Lösungsperspektiven.

Da gibt es zunächst eine *funktionale Jurisprudenz*, wie sie insbesondere in den USA, aber auch in Großbritannien heimisch ist. Sie wurde in der Vergangenheit oft mit dem Schlagwort »*social engineering*« verbunden, im angelsächsischen Raum positiv besetzt, im deutschen als Sozialingenieur negativ assoziiert. Trotz erheblicher kontinentaleuropäischer Vorbehalte hat eine funktionale Denkweise sich dennoch auch hierzulande durchgesetzt und kommt etwa in einem heute verbreiteten kapitalmarktorientierten Zugang zum Gesellschaftsrecht und in der Corporate-Governance-Diskussion zum Ausdruck. Letztere hat inzwischen das Stiftungs- und Vereinsrecht erreicht.² Die dabei praktizierte funktionale rechtspolitische Fragestellung ist nach der angelsächsischen Tradition nicht auf einen juristischen Blickwinkel beschränkt, sondern durchaus interdisziplinär orientiert,³ was ihr in Deutschland zunächst den besorgten Vorwurf von juristischer Seite eingetragen hat, sie sei ideologisch. Bestehende Regelungen werden auf ihre sozialen und insbesondere ökonomischen Auswirkungen untersucht und im Ergebnis entweder eine Überregulierung oder ein Regelungsbedarf festgestellt. Die entscheidenden Wertungskriterien, die diesen Findungsprozess anleiten, sind maßgeblich durch das Urteil darüber bestimmt, was der freie Markt leisten kann und soll und vor welchen Formen des Marktversagens, die durch Fehlanreize im System ausgelöst werden, Bürger und Investoren geschützt werden müssen. Ausgelöst wer-

2 Vgl. Fondazione Ambrosianeum (Hrsg.), *Governance and Taxation of Public Benefit Non Profit Organizations*, 2002; darin Walz, *Accountability and Governance of Organizations from the Non profit Sector – Germany*, S. 24. Der Begriff »Corporate Governance« wird hier auch auf Stiftungen bezogen, die keine Körperschaften sind; vgl. die Terminologie der AO, die alle Einheiten als Körperschaften bezeichnet, die (grundsätzlich) der Körperschaftsteuer unterliegen.

3 Die Fachgrenzen zwischen dem *legal realism* und seinen Nachfolgern, der ökonomischen Analyse des Rechts und der entscheidungsrelevanten akademischen Rechtswissenschaft, sind im angelsächsischen Umkreis zumindest seit dem frühen letzten Jahrhundert nicht mehr so scharf gezogen.

den die großen Debatten durch Wahrnehmung neuer gesellschaftlicher Prozesse (z.B. die zunehmende Bedeutung institutioneller Investoren), aber auch durch gesellschaftliche Skandale oder wissenschaftsintern durch ökonomische Analyse von Fehlanreizen im System und am Ende steht dann eine Reform der Börsenaufsicht, der Sarbanes Oxley Act, eine Übernahmerichtlinie, ein Corporate-Governance-Codex oder Ähnliches.

Die zweite Art der Jurisprudenz besteht in einer *Fortbildung der dogmatischen juristischen Doktrin*, wie sie dem traditionellen Selbstverständnis der kontinental-europäischen und besonders der deutschen Universitätsrechtswissenschaft entspricht – hier sind die Juristen ganz unter sich. Dabei geht es um die Entwicklung eines stimmigen wertungskonsistenten juristischen Sprachspiels, das nicht nur eine beherrschbare Ordnung der Vielfalt juristischer Einzelfragen erlaubt, sondern auch die im zeitlichen Verlauf sich bildenden neuartigen Problemlagen einer Lösung zuführt, die sich in das System und die verfassungsrechtliche Ordnung möglichst widerspruchlos einfügt. Welche Folgerungen ergeben sich aus dem Stiftungsbegriff, der dem BGB zugrunde liegt? Sind Bürgerstiftungen trotz ihrer partizipatorischen Elemente als Stiftungen richtig eingeordnet? *Karsten Schmidt* hat in einem Beitrag in der *Ulmer-Festschrift* gezeigt, dass die Neuerungen des UmwG dazu zwingen, über Grundbegriffe und dogmatische Grundvorstellungen des Gesellschaftsrechts neu nachzudenken.⁴ Diese Fragestellung lässt sich in die Rechtsvergleichung hinein fortschreiben: Ausländische Lösungen der Umwandlungsproblematik könnten es nahe legen, auch über die deutschen Grundbegriffe, z.B. den der Verschmelzung, oder dogmatische Ansätze – etwa der Zuordnung von Vermögen – neu nachzudenken. Denn einem kann sich auch diese traditionellere Form der Rechtswissenschaft nicht mehr entziehen: nachzusehen, wie es die anderen machen. Wenn man sich darauf verlässt, ohnehin die beste aller Rechtsordnungen zu besitzen, kann man durch eine nicht rechtzeitig wahrgenommene internationale Entwicklung so kalt erwischt werden wie z.B. das deutsche Bilanzrecht, mit dem man in Deutschland zufrieden war. Die amerikanischen Anleger waren es nicht. Man weiß, wie das ausging.

Die dritte Art der Jurisprudenz besteht in der *Hervorbringung praktikabler technischer Problemlösungen* für den Gesetzgeber, die Gerichte oder den Berater. Das ist die Frage nach dem Design, der gesetzlichen Ausformulierung, der vertraglichen Modellierung, die als Perspektive des Rechtsingenieurs gekennzeichnet sei. Der Steuergesetzgeber und die Finanzverwaltung brüten z.B. seit Jahren über einer angemessenen steuerrechtlichen Regelung des Mantelkaufs oder der Gesellschafterfremdfinanzierung und es will ihnen nicht gelingen. Der amerikanische

4 *K. Schmidt*, Integrationswirkung des Umwandlungsgesetzes. Betrachtungen zur Dogmengeschichte und Rechtsfortbildung im Gesellschaftsrecht, in: Habersack/Hommelhoff/Hüffer/Schmidt (Hrsg.), Festschrift für Peter Ulmer, 2003, S. 557.

Gesetzgeber hat vor ihnen weitgehend die gleichen Erfahrungen gemacht, die man sich gerade auf der technischen Ebene viel stärker hätte zu Nutze machen können.⁵ Dabei geht es weniger um dogmatische Unklarheiten, sondern um Schwierigkeiten der Abgrenzung von erwünschten, legitimen und unerwünschten Gestaltungen in Wechselwirkung mit dem unvermeidlichen privatrechtsgestaltenden Ausweichverhalten der Steuerpflichtigen. Deshalb nimmt aber nicht nur der Gesetzgeber, sondern als sein sportlicher Gegner auch der Rechtsberater diesen Ingenieurstandpunkt ein, wenn er sich rechtsvergleichend für aus dem Ausland übernehmbare steuermindernde Gestaltungsideen interessiert – z.B. für »Double-Dip-Leasing«-Konstruktionen oder die Art der Ausgestaltung der Krankenhausprivatisierung in den USA.

II. Der funktionale Ansatz

1. Die missglückte Krankenhausprivatisierung in den USA

Die Ahnung, dass mit den Umwandlungen und Ausgliederungen im Non-Profit-Sektor etwas nicht in Ordnung sein könnte und möglicher Regelungsbedarf bestehe, war in den USA bereits in 1996 ausgeprägt: eine prominent besetzte Tagung an der New York University (NYU) konzentrierte sich unter der Überschrift »Philanthropy and the Law« schwerpunktmäßig auf dieses Thema.⁶ Auslöser waren spektakuläre Entwicklungen im Gesundheitssektor. Die bis in die neunziger Jahre fast ausschließlich gemeinnützig organisierten Krankenhausträger gerieten in eine Lage, die von abnehmenden Subventionen aus staatlichen Programmen und dem Zwang gekennzeichnet war, einen starken Bettenüberhang abzubauen. Sie benötigten erhebliches zusätzliches Kapital und sahen sich auf die Gewinnung von ökonomischen Synergieeffekten durch Vernetzung und Verschmelzung mit anderen Organisationen angewiesen, insbesondere mit den als effizient geltenden, privatwirtschaftlich geführten For-Profit-Krankenhausketten.⁷ Die Grundstruktur der immer häufiger gewählten juristischen Lösung bestand nun darin, dass der gemeinnützige Krankenhausträger den bisherigen Zweckbetrieb an eine bestehende oder neu gegründete nicht gemeinnützige Kapitalgesellschaft veräußerte und mit dem Kaufpreis als Vermögensfonds sich von einer operativen in eine fördernde gemeinnützige Organisation umwandelte, deren Erträge weiterhin dem Gesund-

5 Dazu die noch unveröffentlichte Hamburger Dissertation von O. Wacke.

6 Colombo, A Proposal for an Exit Tax on Nonprofit Conversion Transactions, 23 Journal of Corporation Law 779 (1998).

7 Mancino, Taxation of Hospitals and Health Care Organizations, 1995 mit Supplement 1998, Kap. 21.

heitswesen gewidmet blieben.⁸ Bald wuchsen auch komplexere Gestaltungen nach, z.B. Joint Ventures, die dadurch zustande kommen, dass der gemeinnützige Träger den Krankenhauszweckbetrieb auf eine gemeinsame Tochter des bisherigen Trägers und einer privatwirtschaftlichen Krankenhauskonzernholding gegen 50 % der Anteile oder weniger und einen Barpreis überträgt, wobei die weitere Entwicklung regelmäßig auf ein Übergewicht des privatwirtschaftlichen Partners ausgerichtet ist.⁹ Hier also bleibt der Non-Profit-Träger Anteilshaber, der Risikokapital für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Verfügung stellt.¹⁰

Das exponentielle Wachstum dieser Art von Transaktionen und die schwindelerregenden Milliardensummen, die dabei umgesetzt wurden, lösten eine breite gesellschaftliche Debatte darüber aus, ob die bestehenden Regeln – ein bunter Strauß aus Steuerrecht, *common law* und Aufsicht durch den Attorney General – aus rechtspolitischer Sicht noch ausreichten, um Fehlentwicklungen und Missbräuche zu verhindern. Dazu bestand aller Anlass; denn die Presse hatte eine Fülle skandalträchtiger Vorgänge bekannt gemacht. Viele der ersten Umwandlungen waren mit exzessiven Unterbewertungen des Non-Profit-Vermögens verbunden, die eine massive ungerechtfertigte Bereicherung der privatwirtschaftlichen Käuferorganisationen zur Folge hatten, an denen sehr häufig die Manager der bisherigen Non-Profit-Organisationen beteiligt waren. Im Fall von California Health war der Verkehrswert des Vermögens gut 500 % mehr wert als der vereinbarte Kaufpreis. Es gab auch noch krassere Fälle. So entwickelte sich die Befürchtung, dass der Umwandlungsprozess im Gesundheitssektor dem Non-Profit-Sektor riesige Vermögenswerte entziehe, die in den Taschen der beteiligten Organisatoren landeten.

Die juristische Analyse dieser Vorgänge¹¹ ergab, dass die Kombination von bundeseinheitlichem Steuerrecht und einzelstaatspezifischem *common law* verbunden mit der theoretisch geliebten Aufsicht des Attorney General¹² diese Fehlentwicklungen nicht verhindert hatte. Die auf der Ebene der Einzelstaaten in Gang gesetzten Reformen konzentrierten sich in der Folge auf zwei wesentliche Anliegen: die Unterbindung von Unterbewertungen und die Gewährleistung, dass der vom Non-Profit-Sektor erzielte Gegenwert ausschließlich für gemeinnützige Zwecke und im möglichst engen Einklang mit der ursprünglichen Zweckwidmung

8 *Colombo* (Fn. 6), S. 779.

9 *Hopkins*, *The Law of Tax-Exempt Organizations*, 7. Aufl. 1998, S. 832.

10 *Colombo* (Fn. 6), S. 779.

11 Siehe *Fishman/Schwarz*, *Nonprofit Organizations. Cases and Materials*, 2. Aufl. 2000, S. 134 f.; *Silk*, *Conversions of Tax Exempt Nonprofit Organizations: Federal Tax Law and State Charitable Law Issues*, 13 *Exempt Organization Tax Review* 745 (1996).

12 Die Aufsicht des Attorney General ist – wie die Kompetenz der Charity Commission in England und Wales – entsprechend angelsächsischer Rechtslage nicht auf Stiftungen beschränkt. Die Aufsicht durch den Attorney General wird als wenig effektiv beschrieben; vgl. *Fishman*, *Improving Charitable Accountability*, 62 *Maryland Law Review* 218 (2003).

des Vermögens verwendet werde. Unabhängige Bewertungsgutachten, umfassende Dokumentation und völlige öffentliche Transparenz des Umwandlungsvorgangs¹³ wurden vorgeschrieben. Auch findet man Regelungen, die Doppelmandate bei der Besetzung der *Boards* von Erwerberorganisation und neu entstehender gemeinnütziger Organisation verhindern sollen.

Obwohl in Deutschland bisher keine entsprechende Entwicklung bekannt geworden ist, interessieren die großen amerikanischen rechtspolitischen Debatten schon deswegen, weil sie im Zeitalter einer angelsächsisch geprägten Globalisierung häufig mit einem gewissen zeitlichen Abstand auch hier zum Thema werden. So war es mit dem Insider-Handel, den stillen Reserven in der Bilanz und der marktorientierten Corporate-Governance-Diskussion.¹⁴

Was uns als deutsche Juristen an dieser amerikanischen Geschichte interessiert, ist zunächst weniger eine genaue Parallele in der Entwicklung als die Art, in der eine juristische Fragestellung aufgeworfen und debattiert wird. Werden die an einer Umwandlung beteiligten Interessen durch die Rechtsordnung so in Schach gehalten, dass Fehlentwicklungen vergleichbarer Art verhindert werden? Zumindest kann man vermuten, dass bestimmte Fehlanreize, die in den USA zu Fehlentwicklungen geführt haben, möglicherweise auch hier bestehen. Ist es z.B. richtig, dass nach deutschem Recht ein Sportverein, der seine Lizenzspielerabteilung in eine Aktiengesellschaft ausgliedert, 100 % der Anteile an den wichtigsten Sponsor des Vereins veräußern darf, ohne dass die Öffentlichkeit zuschaut? Wie steht es mit größeren *asset deals* zwischen For-Profit- und Non-Profit-Unternehmen und den dabei für die Bewertung wirksamen ökonomischen Anreizen? Sicherlich werden die Stiftungsaufsicht und das Finanzamt kontrollieren – wenn sie kontrollieren. Aber angesichts der häufig schwach ausgeprägten Rechnungslegungskultur bei Non-Profit-Organisationen kann man zweifeln, ob die Instrumente ausreichen.

2. Plädoyer für verbesserte Rechnungslegung und Publizität

Man kann die Fragestellung ausweiten: Skandale im Non-Profit-Sektor werden in Deutschland bisher seltener bekannt als in den USA. Das liegt nicht an besseren Menschen oder besseren Gesetzen, sondern daran, dass der Dritte Sektor bei uns derart intransparent ist, dass man sehr viel verstecken kann. Die Risiken dieses Zustands sind gerade auch im Hinblick auf Umwandlung und Ausgliederung beträchtlich – das kann man aus der amerikanischen Diskussion lernen. Die mangelnde Transparenz – und zwar nicht nur die inzwischen häufiger angemahnte fehlende Registerpublizität, sondern die fehlende Rechnungslegungstransparenz – wird

13 Diese ist wichtig für den Zugang der Wirtschaftspresse, der eine wichtige »watchdog«-Funktion zugeschrieben wird.

14 Im Unterschied zu einer verbandsorientierten Dogmatik des Gesellschaftsrechts.

vermutlich auf absehbare Zeit ein beherrschendes Thema der Corporate-Governance-Diskussion im Non-Profit-Sektor werden. Zwar verspüren dazu weder die deutschen Interessenverbände des Sektors noch die Stiftungsaufsichtsbehörden große Neigung. Aber die Diskussion kommt von außen auf uns zu. Andere europäische Länder sind hier bereits weiter fortgeschritten. Spanien,¹⁵ Österreich¹⁶, Frankreich¹⁷ und die Schweiz¹⁸ haben für Vereine und Stiftungen ihr Rechnungslegungsrecht reformiert; Großbritannien ist mit eigenständigen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Sektor und der jüngsten Regierungsinitiative zur Verbreiterung des Vertrauens der Öffentlichkeit ohnehin schon mindestens zwei Schritte voraus.¹⁹ Die europäischen Mustergesetz-Entwürfe – sei es der des ICNL²⁰ für Public Benefit Organizations²¹, sei es der des EFC²² für eine Europäische Stiftung²³ – sehen alle Rechnungslegungsvorschriften vor, die mit der Statuierung von Prüfung und öffentlicher Zugänglichkeit erheblich über die etwas archaischen²⁴ deutschen Regeln hinausgehen. In Frankreich²⁵ und England²⁶ wird seit

- 15 Vgl. dazu *Cabra de Luna*, Accountability and Governance in Public Benefit Civil Society Organizations in Spain, in: Fondazione Ambrosianeum (Hrsg.), Governance and Taxation of Public Benefit Non Profit Organizations, 2002, S. 55.
- 16 Dazu *Grünberger*, Reformierte Vereinsrechnungslegung in Österreich, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 119.
- 17 Dazu *Runte*, Anhang: Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen in Frankreich, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 129.
- 18 Dazu *Riemer*, Entwicklungen im Gesellschaftsrecht, Schweizerische Juristen-Zeitung (SJZ) 99 (2003), S. 558.
- 19 Dazu ausführlich *Dawes*, Rechnungslegungsgrundsätze in England und Wales gemäß den Rechnungslegungsempfehlungen für gemeinnützige Organisationen (UK Charities SORP), in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 75.
- 20 International Center for Not-for-Profit Law mit Sitz in den USA und Dependancen in der ganzen Welt. Es hat ein Netzwerk gebildet, das Fachleute aus den meisten Ländern der Welt zusammenführt, die Gesetzgeber insbesondere in Afrika, Asien und Osteuropa berät, internationale Konferenzen durchführt und ein sehr weit vernetztes internationales juristisches Know-how anbieten kann.
- 21 Art. 16–18 Model Provisions for Laws Affecting Public Benefit Organizations (abrufbar unter <http://www.marko-m.hr/UZUTmp/p6.pdf>).
- 22 Das European Foundation Centre – 1989 durch eine Gruppe von sieben führenden Stiftungen in Europa gegründet – ist eine Plattform für den Austausch von Expertise und die Entwicklung von gemeinsamen Projekten und auch eine Informationsbörse für die Arbeit von Stiftungen in Europa.
- 23 Art. 11 Model Law for Public Benefit Foundations in Europe (abrufbar unter http://www.efc.be/ftp/public/EU/LegalTF/model_law.pdf).
- 24 So ausdrücklich bereits *Lutter*, Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, BB 1988, 489, 489 f.
- 25 Vgl. *Macqueron/Gatamel/de Guibert*, Mémento Pratique Francis Lefebvre: Associations, Fondations, Congrégations 2003–2004, 2002, Rn. 6392.
- 26 Vgl. die Dokumentation »Private Action, Public Benefit« des Cabinet Office, Strategy Unit zur Reform des britischen Gemeinnützigkeitsrechts. Sie wurde 2003 in Deutschland vom Maecenata Institut, Berlin, veröffentlicht.

längerem erwogen, ob man nicht bei Ausgliederungen und Beteiligungen, aber auch im Verhältnis von Landesverbänden und Ortsverbänden die Verpflichtung zu konsolidierten Bilanzen einführen sollte. Von alledem ist man in Deutschland noch weit entfernt.

III. Der rechtsdogmatische Ansatz

1. Mängel des geltenden deutschen Rechts

In einem Grundlagenbeitrag zum neuen deutschen UmwG hat *K. Schmidt* nachdrücklich deutlich gemacht, dass das Umwandlungsrecht Anlass gibt, über zentrale Begriffe des Gesellschaftsrechts neu nachzudenken und sie neu zu fundieren.²⁷ Als solche werden ausgemacht die Fortdauer der Identität der Rechtsträgerschaft, die Art der Zuordnung des Vermögens und die Form der Organisation. *K. Schmidt* hat dabei die schöne Entdeckung gemacht, dass es hinter den verschiedenen Rechtsformen – etwa der BGB-Gesellschaft und der GmbH – den mit sich identischen Rechtsträger als Zuordnungssubjekt gibt, der die Kleider ohne Identitätsverlust wechseln kann und dass die Kleider nicht deswegen ihre unterschiedlichen Farben verlieren, weil sie ihm – dem abstrahiert von der Form gedachten Rechtsträger – alle passgerecht sitzen.²⁸ Man kann nun über das deutsche UmwG hinausgehend auch die Rechtsvergleichung im Umwandlungsrecht als Prüfstein für die Adäquanz von Grundbegriffen und Grundverhältnissen des Umwandlungsrechts nutzen, also als Nachfrage zum Begriff der Verschmelzung, zur Identität des Rechtsträgers und zur Art der Vermögenszuordnung an einen Rechtsträger. Was dabei der dogmatischen Bemühung um Wertkonsistenz und Folgerichtigkeit hinzugefügt wird, ist der Aspekt der internationalen Anschlussfähigkeit.

Ansatz für die dogmatische Fragestellung ist die mögliche Unzufriedenheit mit der augenblicklichen zivilrechtlichen Rechtslage. Aus deutscher Sicht ist das Umwandlungspotenzial im Dritten Sektor zu eng und dies aus einer Mischung von begrifflichen, dogmatischen und rechtspolitischen Gründen.

Nach dem UmwG mögliche Umwandlungen von gemeinnützigen Organisationen in gemeinnützige Organisationen sind:²⁹

- Verschmelzungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften und/oder eingetragenen Vereinen,

27 *K. Schmidt* (Fn. 4).

28 Vgl. auch *Limmer*, Der Identitätsgrundsatz beim Formwechsel in der Praxis, in: Wassermeyer/Mayer/Rieger (Hrsg.), Festschrift für Siegfried Widmann, 2000, S. 51.

29 Quellen für das Folgende sind *Raupach/Böckstiegel*, »Umwandlungen« bei der Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen, in: Wassermeyer/Mayer/Rieger (Hrsg.), Festschrift für Siegfried Widmann, 2000, S. 459; *Katschinski*, Die Umwandlung von Non-Profit-Organisationen, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, S. 65.

- Spaltungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften und/oder eingetragenen Vereinen und teilweise auch Stiftungen, insbesondere Ausgliederungen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben,
- Formwechsel unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften und/oder eingetragenen Vereinen.

Weitere Umwandlungen sind zivilrechtlich nur außerhalb des UmwG möglich und bleiben deshalb ohne die erwünschte Gesamtrechtsnachfolge. Umwandlungen in die Rechtsform der Stiftung sind nicht nach Umwandlungsrecht, sondern nur im Wege des zivilrechtlichen Stiftungsgeschäfts möglich, unter Umständen mit anschließender Auflösung der alten Rechtshülle.³⁰ Aus der Rechtsform der Stiftung heraus gibt es – mit Ausnahme der Ausgliederung³¹ – überhaupt keine Umwandlungsmöglichkeiten. Rechtsfähige Vereine sind verschmelzungsfähig, können aber als Zielorganisation nur rechtsfähige Vereine aufnehmen. Stiftungen sind nicht verschmelzungsfähig, können aber unter stark restriktiven Voraussetzungen von der Stiftungsaufsicht im Rahmen eines Behördenakts zusammengelegt werden.³² Nicht möglich ist also die Umwandlung einer gGmbH in einen e.V., eines e.V. in eine Stiftung, einer Stiftung in einen e.V., eines e.V. und einer Stiftung in eine neu gegründete aufnehmende Stiftung.³³

Es spricht vieles dafür, dass sowohl das öffentliche Interesse wie die beteiligten privaten Interessen durch weitergehende Zulassung von Identität und Universal-sukzession besser bedient wären als durch die Notwendigkeit von Umwegen über Auflösung, Liquidation und Einzeleinbringung.³⁴ Durch die Kontinuität der juristischen Person kann die Sicherheit von Gläubigern, Angestellten und Destinatären besser gewährleistet werden.³⁵ Aus Raumgründen seien die folgenden Überlegungen auf die rechtsfähige Stiftung und auf solche ausländischen Rechte beschränkt,³⁶ die hier großzügiger sind als das deutsche, zunächst die Schweiz³⁷ und die Niederlande.

30 *Raupach/Böckstiegel* (Fn. 29).

31 Es besteht Streit, ob Vermögensteile einer Stiftung, die nicht Unternehmen oder Teile von Unternehmen sind, ausgliederungsfähig sind, dagegen *Rawert*, in: Lutter, UmwG, 2. Aufl. 2000, § 161 Rn. 23 auchE.; *Rieger*, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 3. Aufl. 1995 ff., § 161 UmwG Rn. 61 ff.; dafür *Raupach/Böckstiegel* (Fn. 29), S. 485.

32 Siehe hierzu *Karper*, Die Zusammenlegung von privatrechtlichen Stiftungen, 1995.

33 *Katschinski* (Fn. 29), S. 71.

34 Siehe *K. Schmidt* (Fn. 4), S. 566.

35 Siehe *García-Andrade*, Establishment, Amendment and Liquidation of Foundations, in: Schlüter/Then/Walkenhorst (Hrsg.), Foundations in Europe, 2001, S. 627, 653.

36 Einen kurzen Überblick gibt *García-Andrade* (Fn. 35), S. 655.

37 Siehe das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. 10. 2003 (Schw. FusionsG). Über das deutsche UmwG hinausgehend regelt das schweizerische auch die privatrechtlichen Voraussetzungen, unter welchen Institute des öffentlichen Rechts mit privatrechtlichen Rechtsträgern fusionieren, sich in privatrechtliche Rechtsträger umwandeln oder sich an Vermögensübertragungen beteiligen können, S. Art. 1 Abs. 3 Schw. FusionsG.

2. Verschmelzungen und Umwandlungen: der Blick auf die Niederlande und die Schweiz

Eine erste Frage zielt auf die Relevanz des Stifterwillens. Stiftungen sind mitgliederlose Organisationen, die in ihrer Einzelidentität vom Stifter mit einem bestimmten Zweck gewollt sind. Sie haben kein Organ, das legitim über die Änderung des Zwecks, die Aufhebung der Identität durch Verschmelzung mit einer anderen Organisation oder die Auflösung entscheiden könnte. Sie genießen Grundrechtsschutz gegenüber einer Stiftungsaufsicht, die die Stiftung auch gegen ihre eigenen Organe schützen muss. Rechtsvergleichend ist freilich das Gewicht, das dem Stifterwillen für die Frage der Erhaltung der eigenen Identität in der ursprünglichen Form eingeräumt wird, durchaus unterschiedlich. Der Stifterwille ist nicht der einzige und teilweise nicht einmal der wichtigste Faktor, wenn die Regeln einer Stiftungssatzung geändert oder Stiftungen mit anderen verschmolzen werden sollen.³⁸ Zumindest bei gemeinnützigen Stiftungen, die steuerliche und andere Privilegien nutzen, können Gründe des Gemeinwohls häufig eine Eingrenzung der Maßgeblichkeit des Stifterwillens rechtfertigen.³⁹ Wenn Gründe des Gemeinwohls und der Stifterwille in Konflikt geraten, muss eine Balance gefunden werden zwischen dem Respekt vor dem Stifterwillen und dem öffentlichen Interesse, das sich in wichtigen ausländischen Rechtsordnungen mit zunehmendem Alter der Stiftung allmählich in Richtung öffentliches Interesse verschiebt,⁴⁰ wenn auch z.B. in Großbritannien die *cy-près*-Doktrin⁴¹ dafür sorgt, dass die Verbindung zum Stifterwillen nicht abgeschnitten werden darf. In den Niederlanden ist Voraussetzung einer Satzungsänderung, dass der unveränderte Zustand zu Folgen führen würde, die bei Errichtung vernünftigerweise nicht gewollt sein konnten. Was gewollt war, muss der Richter ermitteln.⁴² Der Wille des Stifters ist als Leitlinie auf die Gegenwart zu übertragen. Der Richter darf davon ausgehen, dass die Ansichten des Stifters sich in derselben Weise fortentwickelt haben würden wie die eines durchschnittlichen Vertreters der gesellschaftlichen Gruppe, der er angehört.⁴³ Die Anpassung ist nur ausgeschlossen, wenn der Gründer sie ausdrücklich ausgeschlossen hat. Diese recht weitgehende Flexibilität kontrastiert mit der deutschen Rechtslage, die auf der Grundlage des § 87 BGB für eine Zweckänderung

38 *García-Andrade* (Fn. 35), S. 652; vgl. auch *Hof*, in: Seifart/v. Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 11 Rn. 343.

39 *García-Andrade* (Fn. 35), S. 652.

40 Dagegen entschieden die überwiegende deutsche Position: *Reuter*, in: Münch-KommBGB, 4. Aufl. 2001, § 87 Rn. 8; *Staudinger/Rawert*, BGB, 13. Aufl. 1995, § 87 Rn. 13.

41 *Cy-près* steht altfranzösisch für *aussi près*, d.h. so nah als möglich; ausführlich zu diesem grundlegenden Prinzip des englischen Rechts *Picarda*, *The Law and Practice Relating to Charities*, 3. Aufl. 1999, S. 295 ff.

42 *Klostermann*, *Die niederländische privatrechtliche Stiftung*, 2003, S. 171.

43 *Klostermann* (Fn. 42), S. 171.

verlangt, dass die Verwirklichung des Zwecks unmöglich geworden ist oder das Gemeinwohl gefährdet. Angesichts der Tatsache, dass es in den Niederlanden über 140.000 Stiftungen gibt, in Deutschland ca. 12.000, lässt sich die strengere Position nicht mit dem Argument verteidigen, dass größere Änderungsflexibilität den Willen zum Stiften beeinträchtigt.⁴⁴

Dass der Stifterwille Einfluss auf Formwechsel oder Verschmelzung haben muss, ist klar.⁴⁵ Legt man aber die von *K. Schmidt*⁴⁶ aus der Analyse des deutschen UmwG gewonnene Erkenntnis der formentranszendenten Identität einer Organisation zugrunde, so kann man argumentieren, dass das, was der Stifter will, die Verwirklichung eines Zwecks durch Vermögenswidmung an eine Organisation ist, dass diese Organisation aber nicht notwendigerweise immer diese eine Stiftung oder überhaupt eine Stiftung sein und bleiben muss. Die Form wird damit – wie die Zusammensetzung des Vermögens – zum grundsätzlich auswechselbaren Attribut des Rechtsträgers und in ihrer Beibehaltung davon abhängig, ob sie optimal, und das heißt auch effizient, der gemeinnützigen Zweckverwirklichung dient. Es kommt zu einer Parallele mit der Frage, ob der Stifter die Vermögenszusammensetzung, also z.B. das Halten von Anteilen einer bestimmten Gesellschaft, ein für alle Mal festlegen kann. Das ist jüngst zwischen *Hüttemann*⁴⁷ und *Reuter*⁴⁸ für den Fall streitig geworden, dass es dem Stiftungszweck förderlicher wäre, die Zusammensetzung zu ändern. Die Position *Reuters* beharrt zu Recht darauf, dass die optimale Zweckverwirklichung das Primäre ist und die Vermögenszusammensetzung in ihrem Dienst stehen muss.

Eine Kombination von *K. Schmidts* abstrahiert gedachtem Rechtsträger und rechtsvergleichender Betrachtung macht es möglich, diese Fragestellung auch auf die Beibehaltung der bei der Errichtung gewählten Stiftungsform zu übertragen. Sollte die gewünschte Zweckverwirklichung künftig in anderer Rechtsform oder in Verschmelzung mit anderen Organisationen deutlich effizienter zu erreichen sein, z.B. in einer GmbH oder im Rahmen verbandlicher Aktivität, muss eigentlich die Rechtsform zur Disposition stehen können.⁴⁹ Dieser Gedanke stützt eine bedeutsame Erweiterung der bisher für möglich gehaltenen Umwandlungen.

44 Das Landesstiftungsrecht geht überwiegend insofern über § 87 BGB hinaus, als es die Stiftungsorgane bei entsprechender Satzungsklausel und z.T. auch bei wesentlicher Veränderung der Verhältnisse unter Genehmigungsvorbehalt zu Zweckänderungen, Aufhebungen und Zusammenlegungen ermächtigt. Die Zusammenlegung vollzieht sich unmittelbar durch den behördlichen Zusammenlegungsakt.

45 Fraglich ist nur sein Gewicht.

46 Siehe o. III 1.

47 *Hüttemann*, Der Grundsatz der Vermögenserhaltung im Stiftungsrecht, in: Jakobs/Picker/Wilhelm (Hrsg.), Festgabe für Werner Flume, 1998, S. 59, 91 ff.

48 *Reuter*, Die Haftung des Stiftungsvorstands gegenüber der Stiftung, Dritten und dem Fiskus, in: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157, 163.

49 Das muss rechtspolitisch sogar für die Umwandlung einer rechtsfähigen juristischen Person in eine unselbständige Stiftung gelten. Auch dieser Gedanke ist vorbereitet durch

Dagegen könnte freilich ein zentraler Einwand greifen, nämlich der, dass es hier nicht nur um den Wechsel einer Rechtsform, sondern um den Unterschied von Mitgliederorganisationen und Organisationen ohne Mitglieder geht. Kann der – abstrahiert von der Rechtsform gedachte – Rechtsträger auch dann noch mit sich selbst identisch bleiben, wenn nicht nur gesamthänderisches Vermögen sich in juristisch gebundenes Vermögen einer GmbH wandelt, sondern aus einer Stiftung ein Verein werden soll? Wo sollen denn die Mitglieder des Vereins herkommen? Nach dem neuen schweizerischen FusionsG⁵⁰ geht das genauso wenig wie in Deutschland: Stiftungen können nur mit Stiftungen fusionieren⁵¹ und sich nicht in Vereine verwandeln und umgekehrt.⁵² Aber nach niederländischem Stiftungsrecht ist das möglich.⁵³ Wie sieht das dort aus?

Nach Art 2:18 BW⁵⁴ kann sich jede juristische Person in jede andere umwandeln. Für Stiftungen sind wegen ihrer Struktur eine Reihe von Sonderregeln vorgesehen. Welche Erfordernisse sind zu beachten?

- Ein Umwandlungsbeschluss, der den Voraussetzungen einer Satzungsänderung entspricht. Gesetzlich ist keine qualifizierte Mehrheit vorgeschrieben. In den Niederlanden ist das zur Satzungsänderung berechtigte Organ zu Beschlussfassung berufen, im Zweifel der Vorstand. Ein solcher Umwandlungsbeschluss wird auf die gleiche Weise gefasst wie ein satzungsändernder Beschluss.
- Ein Beschluss zur Satzungsänderung. Die Satzung der umzuwandelnden juristischen Person muss den materiellen Merkmalen der neuen juristischen Person entsprechen, d.h. deren Rechtsformerfordernisse erfüllen.
- Eine notarielle Urkunde über die Umwandlung, die die neue juristische Person bezeichnet und deren Satzung enthält.
- Der Umwandlung eines Vereins in eine Stiftung oder einer Stiftung in einen Verein oder eine Kapitalgesellschaft muss ein Richter zustimmen. Zu beantragen ist das durch die juristische Person unter Vorlage des notariellen Entwurfs der Urkunde. Der Richter prüft, ob Klagen oder Einwände von Stimmberechtigten vorliegen. Nach der Umwandlung muss sich aus der Satzung ergeben, dass das Vermögen nur mit Zustimmung des Richters anders verwendet werden darf als vor der Umwandlung. Der Richter stimmt zu, aber entscheidend ist die Ausfertigung der notariellen Urkunde, in der erklärt wird, dass der Richter dem Ent-

K. Schmidt, »Ersatzformen« der Stiftung – Unselbständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 175.

50 Siehe o. Fn. 37.

51 Art. 78 Abs. 1 Schw. FusionsG.

52 Art. 4 Abs. 4 Schw. FusionsG.

53 Zum Folgenden *Klostermann* (Fn. 42), S. 173 ff. Auch für den britischen trust wird die Frage der Umwandlung zwischen Mitgliederorganisation und Organisation ohne Mitglieder nicht als Problem angesehen; vgl. *D. Morris*, Legal Issues in Charity Mergers, 2001, S. 12, 13.

54 Niederländisches Bürgerliches Gesetzbuch.

wurf zugestimmt hat. Die Stiftung handelt selbst; die Umwandlung ist kein staatlicher Akt, in dem über sie verfügt wird.

- Wandelt sich die Stiftung in einen Verein um, werden die Vorstandsmitglieder zu Mitgliedern des Vereins, soweit sie nicht darauf verzichten. Beschließt ein anderes Organ als der Vorstand die Umwandlung, kann der Beschluss die Mitglieder des beschließenden Organs zu Vereinsmitgliedern machen.

Der Eindruck des Fremdartigen dieser Mitgliederkür schwächt sich ab, wenn man berücksichtigt, dass erstens solche Umwandlungen grundsätzlich durch den Stifterwillen gedeckt sein müssen und dass, sofern die Non-Profit- und Vermögensbindung entfällt, alle steuerrechtlichen Vorzüge des Gemeinnützigkeitsstatus entfallen. Ein solcher Wechsel von der Gemeinnützigkeit in die Besteuerung hinein kommt deshalb kaum vor. Bleibt die Vermögensbindung aber erhalten, so entstehen den neuen Mitgliedern zwar mitgliedschaftliche Stimmrechte, wie sie sie vielleicht vom Umfang her ähnlich in einem kollektiven Vorstand oder Beirat bereits ausgeübt haben, aber keine Vermögensrechte. Nimmt man hinzu, dass die begriffliche Eigenart der Stiftung, mitgliederlose Organisation zu sein, häufig durch starke partizipatorische Mitwirkungsmöglichkeiten aufgeweicht ist – Organmitglieder, die über Satzungsänderungen und sogar Zweckänderungen Beschlüsse fassen dürfen, werden allein dadurch zwar nicht zu Mitgliedern, kommen einem Mitgliederstatus aber nahe – kann eine Stiftung bereits vor ihrer Umwandlung vereinsähnliche Züge aufweisen. Diese Erscheinungsform ist in den Niederlanden denn auch besonders häufig.⁵⁵

Wenn man sich fragt, ob man rechtspolitisch einen solchen Schritt im deutschen Recht künftig mitgehen sollte, ist sicherlich die Umwandlung eines Vereins in eine Stiftung mit entsprechend ausgestalteten Gremien unproblematischer als die Umwandlung der Stiftung in einen Verein. Die Zulässigkeit der letztgenannten Konstellation wird wesentlich davon abhängen, wie stark man an dem Merkmal einer Vermögensausstattung auf »ewige Dauer« festhalten will, die in einem Verein naturgemäß weniger abgesichert ist als in einer Stiftung. Da schon jetzt sog. Verbrauchsstiftungen, also Stiftungen auf Zeit, zulässig sind,⁵⁶ spricht innerhalb derselben einschränkenden Voraussetzungen nichts dagegen, die Eventualität der Umwandlung in einen Verein oder der Verschmelzung in einen Verein hinein in der Satzung vorzusehen. Nur wenn man sich entgegen der heutigen Praxis zugleich gegen die Verbrauchsstiftung und gegen partizipative Elemente innerhalb der Stiftung ausspricht, wird man konsistenterweise auch gegen die hier besprochenen Umwandlungsmöglichkeiten Stellung beziehen müssen. Gründe des Standortwettbewerbs und der allmählichen europäischen Annäherung sprechen aber eher dafür, dass der flexibleren Gegenposition die Zukunft gehört.

⁵⁵ So *van Veen* in einem unveröffentlichten Discussion-Paper des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen zum Thema »Die niederländische Stiftung«, 2004.

⁵⁶ Einheitliche Meinung; vgl *Hof* (Fn. 38), § 10 Rn. 19.

Verschmelzungen von Vereinen und Stiftungen kommen sowohl in der Form der Fusion zur Aufnahme wie in der zur Neugründung vor. Sie werden im europäischen Ausland häufig vorgenommenen, um in den Genuss staatlicher Subventionen zu kommen. Der Staat möchte mit möglichst wenigen Einrichtungen zu tun haben, und das legt gelegentlich die Verschmelzung kleinerer Einheiten nahe.⁵⁷ Außerdem kann die Verschmelzung von Stiftungen – ebenso wie in Deutschland die Zusammenlegung – vor der Auflösung einer Stiftung bewahren, deren Vermögen für die Verwirklichung ihres Zwecks nicht mehr ausreicht. Auch sonstige organisatorische Gründe können eine Rolle spielen. Dass deutsche Stiftungen sich nicht verschmelzen lassen,⁵⁸ aber durch hoheitlichen Akt zusammengelegt werden können, hängt mit dem speziellen Verhältnis von Zivilrecht und öffentlichem Recht, Bundesrecht und Landesrecht im Stiftungsrecht zusammen. Diese Rechtslage ist mit der grundrechtlichen Autonomie der Stiftungen freilich genauso wenig vereinbar wie ein Ermessen bei der Genehmigung – heute Anerkennung – der Stiftung. Eine Legalitätskontrolle durch die Stiftungsaufsicht wäre ausreichend und deshalb für den Fall, dass die Initiative von den Stiftungsorganen ausgeht, allein adäquat.

Man könnte allenfalls noch überlegen, ob eine Verschmelzung daran scheitert, dass sie begrifflich voraussetzt, dass Anteilsinhaber der untergehenden Gesellschaften Anteilsrechte an der fortbestehenden bzw. neuen Gesellschaft bekommen müssen. Das schlösse – anders als in der Schweiz – Institute des öffentlichen Rechts wie Anstalten und Stiftungen, die keine Anteilsrechte haben, schon begrifflich aus dem Kreis der verschmelzungsfähigen Rechtsträger aus. Wäre das richtig, wäre es eine andere Erklärung dafür, warum nach deutschem Recht zwar Vereine, nicht aber Stiftungen fusionieren können. Dieses Argument liegt freilich auf der gleichen Ebene wie das aus der Sprachphilosophie bekannte Beispiel von den schwarzen Schwänen. Solange man über viele Jahrhunderte nur weiße Schwäne kannte, war die Farbe »Weiß« ein notwendiges Begriffsmerkmal in der Definition eines Schwanes. Erst als man bei der Entdeckung Australiens auf schwarze Schwäne stieß, kamen Zweifel auf, und dann musste man die Definition des Schwanes ändern. Das Vorhandensein von Anteilsrechten ist wie die weiße Farbe des Schwanes nur aus Gewohnheit als begriffsnotwendig angesehen worden, solange man mit Ausnahmen nicht konfrontiert war. Es muss für eine Verschmelzung ausreichen, dass mindestens eine Einheit in einer anderen mit der Wirkung einer Universalsukzession aufgeht und als selbstständiger Träger erlischt. Diese Sicht wird durch viele Rechtsordnungen bestätigt, die, wie gezeigt, mit einer Fusion von Stiftungen keine Mühe haben. Dem deutschen Gesetzgeber ist deshalb ein entsprechender Schritt zu empfehlen.

57 Vgl. *Klostermann* (Fn. 42), S. 175.

58 Im Gegensatz dazu stehen die schweizerische, die niederländische und mutatis mutandis die britische Regel. Die Voraussetzungen im Einzelnen sind freilich verschieden.

Besonderheiten könnten gesondert geregelt werden: Technisch sollte gewährleistet sein, dass die sich verschmelzenden Organisationen die gleiche Rechtsform besitzen, so dass bei verschiedenen Rechtsformen – also z.B. Stiftung und Idealverein – zunächst eine Umwandlung in die Rechtsform der Zielorganisation stattfinden müsste. Trotz Verschmelzung sollte der übernehmende gemeinnützige Träger im Zweifel das Vermögen erben, das kraft letztwilliger Verfügung der entschwindenden Organisation zugeordnet war.⁵⁹

3. Vermögenszuordnung und Identität: Blick auf Großbritannien

Wenn man statt schweizerischen und niederländischen nunmehr englischen Grundansätzen nachgeht, schärft sich der Blick für die Bedeutung der besonderen Art der Vermögenszuordnung von Organisationen mit ideellem Zweck. Auch das kann die deutsche Diskussion um die Umwandlungsmöglichkeiten bereichern. Im englischen Recht ist die Grundform der *trust* – keine juristische Person, sondern ein Treuhandverhältnis,⁶⁰ bei dem die Gelehrten sich streiten, ob es eher zum Sachenrecht oder zum vertraglichen Organisationsrecht zu ziehen ist.⁶¹ Ein treuhänderisches Halten von Vermögen ist etwas ganz anderes als ein eigennütziger Besitztitel; die Zuordnung verschafft nicht ein privatnütziges *possidere per se*, sondern eine Art Treuhandenschaft für konkrete Dritte und bei *charities* eine solche für das öffentliche Wohl. Es handelt sich, wie die Italiener sagen, um ein *patrimonio separato*, nicht zur Eigennutzung, sondern als Verpflichtung: ein *patrimonio vincolato per fine di solidarietà*.⁶² Und für diese Art der Zuordnung spielt es keine Rolle, ob der Rechtsträger als juristische Person verselbständigt ist oder ob eine unselbständige Stiftung oder ein unselbständiger Verein vorliegt. Deshalb können aus englischer Perspektive alle diese Rechtsformen ineinander umgewandelt werden, nicht aber Träger mit eigennützigen Besitztiteln in solche mit fremdnützigen Besitztiteln und umgekehrt.⁶³ Entscheidend für die Identität eines Rechtsträgers

59 In diesem Sinne auch das Discussion-Paper des Cabinet Office, Strategy Unit »Private Action, Public Benefit: Providing flexibility for charities to evolve and merge«, 2002, S. 9 (abrufbar unter <http://www.strategy.gov.uk/files/pdf/flex.pdf>).

60 Rechtsvergleichend aufschlussreich *Richter*, German and American Law of Charity in the Early 19th Century, in: Helmholz/Zimmermann (Hrsg.), *Itinera Fiduciae*, 1998, S. 427.

61 Vgl. *Langbein*, The Contractarian Basis of the Law of Trusts, 105 *Yale Law Journal* 625 (1995); *Mattei/Hansmann*, The Functions of Trust Law: A Comparative Legal and Economic Analysis, 73 *New York University Law Review* 434, 473 ff. (1998).

62 *Stalteri*, Enti Non Profit E Tutela Della Fiducia, *Esperienze Inglese E Prospettive di Riforma Italiana*, 2002, S. 126 ff., 130, 156 ff.; weiterführend *Zoppini*, *Le fondazioni. Della tipicità alle tipologie*, 1995, S. 197 ff.

63 Vgl. *Charity Commission*, RS 4 – Collaborative Working and Mergers, 2003: »Any constitutional power of amendment wide enough to allow a change to be made which would permit the property of the institution to be applied for purposes which are not charitable is normally regarded as incompatible with the establishment of the institution for exclu-

vor und nach einer Umwandlung wäre somit nicht die Rechtsform, auch nicht der in England nicht bestehende Unterschied zwischen gesamthänderischer und kapitalgesellschaftlicher Vermögensverfassung, sondern die Widmung des eingesetzten Vermögens und die entsprechende Pflichtenstellung des eingesetzten *trustee*. Zur Erhaltung der Identität müssen die Widmungen miteinander vereinbar sein. Bei unterschiedlichen Zwecksetzungen kann deshalb auch nur die Organisation mit der weiteren Zwecksetzung in die mit der engeren umgewandelt werden, nicht umgekehrt.⁶⁴

Können wir einen deutschen Reim daraus schmieden und ihn für das Umwandlungsrecht des Non-Profit-Sektors fruchtbar machen?

Ein Idealverein kann sich nach geltendem Umwandlungsrecht nicht in einen wirtschaftlichen Verein umwandeln,⁶⁵ und was Verschmelzungen angeht, kann ein Idealverein als Zielorganisation nur Idealvereine aufnehmen. Kontinuität der Identität und Universalsukzession sind also nur möglich, wenn der ideelle Zweck und damit auch die ideelle Widmung des Vereinsvermögens erhalten bleiben. Eine Stiftung kann nach geltendem Recht weder fusionieren noch sich umwandeln. Auf der Basis der vorangehenden Erwägungen sollte man ihr diese Möglichkeiten freilich eröffnen. Aber wie weit sollte man dabei gehen?

Sollte eine ideellen Zwecken selbstlos dienende Stiftung, deren Satzung eine unmittelbare oder mittelbare Begünstigung des Stifters und seiner Angehörigen verbietet, in eine privatnützige Familienstiftung und umgekehrt eine Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung umgewandelt werden können? Die deutsche Tradition der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung geht davon aus, dass – von prohibitiven steuerrechtlichen Folgen einmal ganz abgesehen – die zivilrechtliche Form insoweit neutral ist und die Zweckfinalität mangels Mitgliederkontrolle vom öffentlichen Recht her gewährleistet und bewacht werden muss. Also müsste die Kontinuität der juristischen Person sich erhalten lassen, wenn die Vermögenswidmung vor der Umwandlung altruistisch uneigennützig ist und nach der Umwandlung eigennützig würde. Stellt man aber den Gedanken der treuhänderischen Verwaltung des Vermögens, das *patrimonio vincolato per fine di solidarietà*, in den Vordergrund, dann ist die verselbständigte juristische Person nur ein Mittel unter anderen zu diesem Ziel und dann beginnt und endet die Identität des Rechtsträgers nicht mit dem Wechsel der Form, sondern mit dem Wechsel der Vermögenszuordnung von einer fremdnützigen zu einer eigennützigen und umgekehrt. Im Steuerrecht ist dieser Schnitt beim Übergang von einer gemeinnützigen zu einer

sively charitable purposes and is prohibited.« Das ist keine steuerrechtliche, sondern eine zivilrechtliche Aussage.

64 D. Morris (Fn. 53), S. 18.

65 Siehe § 99 Abs. 2 UmwG. Auch in Frankreich ist keine Umwandlung einer association mit idealen Aktivitäten in eine société mit wirtschaftlicher Zielsetzung möglich. Ende 2002 wurde dem französischen Senat ein Gesetzentwurf vorgelegt, der die Fusion, Spaltung und teilweise Vermögensübertragung unter Beteiligung von associations und syndicats (Berufsverbände) regelt (abrufbar unter <http://www.senat.fr/leg/pp102-114.html>).

nicht gemeinnützigen Organisation teilweise bereits vorgebildet. Im Zivilrecht käme es insoweit weniger darauf an, ob der Zweck steuerrechtlich privilegiert ist, sondern darauf, dass die Fremdnützigkeit der Vermögensbindung gewährleistet bleibt.

Der quasi sachenrechtliche Ansatz an der Treuhand ermöglicht die Grundlegung einer perspektivisch veränderten zivilrechtlichen Doktrin für gemeinnützige Organisationen,⁶⁶ während der bisherige gesellschaftsrechtliche Ansatz die Sicherung der Gemeinwohlfinalität von Stiftungen an das öffentliche Recht abtritt, weil keine Gesellschafter da sind. Die rechtspolitische Fruchtbarkeit dieses Ansatzes kann hier nicht ausgeschöpft, aber durch Aufzählung einer Reihe von Fragestellungen aus dem Umwandlungsrecht plausibel gemacht werden: die Erleichterung der Transformation von rechtlich unselbständigen Trägern in rechtsfähige und umgekehrt; die Stellung der Destinatäre und die Einführung von Verbandsklagen; die Eigenarten einer Verschmelzung, bei der keine vermögenswerten Anteile an der aufnehmenden Organisation gewährt werden; die Frage, wie zu verschmelzen ist, wenn die Zwecke der bisherigen Organisationen nur zum Teil übereinstimmen.

IV. Standpunkt des Rechtsingenieurs

1. Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im französischen Recht

Das Thema des Umwandlungsrechts in rechtsvergleichender Betrachtung eignet sich auch ausgezeichnet dafür, die dritte Art der Jurisprudenz zu illustrieren, die sich den Standpunkt des Rechtsingenieurs zu Eigen macht, also Lösungen zu technischen Problemen der Gesetzes- oder Vertragsgestaltung sucht und sich dabei ausländische Modelle als Anregung dienen lässt. Bisher war von der formwechselnden Umwandlung und der Verschmelzung im Bereich des Zivilrechts die Rede. In diesem Abschnitt soll an Hand des französischen Rechts die Abspaltung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Steuerrecht behandelt werden.

Die steuerrechtliche Behandlung der Finanzierung der Finanzierung von Non-Profit-Organisationen über wirtschaftliche Geschäftsbetriebe erweist sich in Frankreich und Deutschland auch bei näherer Betrachtung als dermaßen ähnlich, dass vom Standpunkt des Rechtsingenieurs in der Auseinandersetzung um die angemessenen Kriterien ohne weiteres auch das Fallwissen, die Erfahrungen und das technische Know-how des Nachbarlandes fruchtbar gemacht werden können. Tradition und Standards der französischen Finanzverwaltung dürften hier durchaus etwas zu

⁶⁶ Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass man die herkömmliche traditionelle deutsche Vorstellung des Staates als Vormund für die Stiftungen umdrehen muss: Die Stiftung ist Treuhänder für ein bestimmtes Segment des Gemeinwohls. Daraus sind rechtliche und institutionelle Konsequenzen zu ziehen.

bieten haben. In beiden Ländern werden wirtschaftliche Geschäftsbetriebe steuerrechtlich zugelassen und es geht in der konkreten Gestaltung darum, einerseits das Steuerrisiko durch eine deutliche Trennung von dem in der französischen Terminologie sog. nicht lukrativen Teil möglichst fern zu halten und andererseits den möglichen Einfluss der Vereins- oder Stiftungsleitung auf den lukrativen Teilbereich so weit auszudehnen, wie es gerade noch möglich ist, ohne die Steuerprivilegierung zu verlieren.⁶⁷

Die Abgrenzung zwischen lukrativem und nicht lukrativem Sektor erfolgt an Hand dreier hintereinander geschalteter Testfragen:⁶⁸ (1) Handelt es sich um eine unternehmerische Tätigkeit gegen Entgelt? (2) Wenn nein, keine Besteuerung. Wenn ja, wird die unternehmerische Tätigkeit in einer Weise ausgeübt, die der »normaler« Unternehmen vergleichbar ist? Wenn ja, wird besteuert; wenn nein, wird nicht besteuert, es sei denn, (3) es besteht eine Wettbewerbssituation zu nicht privilegierten Marktteilnehmern. Man erkennt die deutschen Entsprechungen: Grundsätzlich keine Besteuerung, Gegenausnahme: wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; Ausnahme von der Gegenausnahme: Zweckbetrieb; Ausnahme von der Gegenausnahme der Gegenausnahme: Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses (§§ 64, 65 AO).

Wie im deutschen Recht, aber großzügiger wird für die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ein Freibetrag von augenblicklich 60.000 € gewährt.⁶⁹ Im Übrigen verlangt die französische Finanzverwaltung eine Trennung, die entweder innerhalb der Organisation durch sog. Sektorsation, was man groß als Etablierung eines steuerlichen Teilbetriebs mit eigenem Buchführungskreis für den lukrativen Bereich übersetzen kann, oder die Ausgliederung auf eine selbständige Gesellschaft erfolgen muss.⁷⁰

Soweit zu den Parallelen von deutschem und französischem Gemeinnützigkeitsrecht. Eine bloße Gegenüberstellung ist freilich wenig fruchtbar. Zwei Punkte, die auch bei uns besonders heikel und schwierig sind, zeigen, dass die Rechtsvergleichung Argumente für den eigenen Hausgebrauch zu Tage fördern kann, wenn gleich in diesem Fall für die Finanzverwaltung.

2. Beispiele einer deutschen technischen Abgrenzungsdiskussion mit französischen Argumenten

*L'activité non lucrative doit rester significativement prépondérante*⁷¹ oder zu deutsch: die nicht lukrative Tätigkeit muss eindeutig vorherrschen. Das ist die von

67 Siehe *Macqueron/Gatumel/de Guibert* (Fn. 25), Rn. 8530 mit Verweis auf Rn. 2012 ff.

68 *Macqueron/Gatumel/de Guibert* (Fn. 25), Rn. 2015.

69 *Macqueron/Gatumel/de Guibert* (Fn. 25), Rn. 2116.

70 *Macqueron/Gatumel/de Guibert* (Fn. 25), Rn. 2041 f.

71 Zum Folgenden *Macqueron/Gatumel/de Guibert* (Fn. 25), Rn. 2142

Hüttemann⁷² und anderen⁷³ angegriffene Gepräge Theorie,⁷⁴ die sich in den meisten ausländischen Rechten findet, der es aber an klaren Kriterien fehlen soll. Die Franzosen grenzen normalerweise anhand bilanzieller Messzahlen ab:⁷⁵ Verhältnis der kommerziellen Erträge zur Gesamtheit der Finanzierungsquellen (Verwaltungserträge, Erträge aus Zweckbetrieben, staatliche Subventionen, Spenden, Beiträge). In speziellen Fällen werden davon Ausnahmen gemacht, etwa wenn die Ausübung der ideellen Zwecke sich in bedeutenderem Umfang auf nicht monetäre Beiträge stützt, insbesondere freiwillige und ehrenamtliche Arbeit und Sachspenden. Die Verwaltung weicht dann auf andere Merkmale aus wie u.a. die Anteile der Verwendung von Vermögen auf die verschiedenen Aktivitäten und zeitliche Kriterien. Nach Möglichkeit stützt sich die Verwaltung auf eine mehrjährige Vergleichsbasis, um zufällige Konstellationen im laufenden Veranlagungsjahr zu neutralisieren. Von einem Mangel an Kriterien ist in Frankreich nicht die Rede.

Heikel ist auch die Abgrenzung von steuerbefreiten Verwaltungserträgen und Dividendenbesteuerung bei Beteiligungen an selbständigen Gesellschaften. Die französische Finanzverwaltung unterscheidet für die Steuerfolgen:⁷⁶

- passives Halten ohne Mehrheitsbeteiligung,
- Mehrheitsbeteiligung,
- enge wirtschaftliche Beziehungen, z.B. über enge sachliche Verflechtung,
- Doppelmandate in den Führungsgremien.

Nur das Halten einer Minderheitsbeteiligung gilt problemlos als Verwaltungstätigkeit mit passiven Erträgen. Mit den anderen drei Arten der Gestaltung wird ein steuerbelasteter *secteur lucratif* (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) begründet. Das französische Recht ist insofern strenger und m.E. auch konsequenter als das deutsche. Die Trennung der Aktivitäten muss sich auch auf der Ebene der Führung und der Mitglieder ausprägen. Die Mitglieder dürfen keinen direkten oder indirekten finanziellen Vorteil aus der Tätigkeit z.B. eines Vereins erzielen, was unter Umständen angenommen wird, wenn Vereinsmitglieder oder Stiftungsvorstände durch die ausgegliederte Gesellschaft besoldet werden. Auch für die Führungsgremien muss durch Besetzungsincompatibilität gewährleistet sein, dass die gemeinnützige und die kommerzielle Handlungslogik sich nicht in die Quere kommen. Kommerzielle Handlungslogik zieht jenseits der Freibeträge notwendig partielle Besteuerung auf sich.

72 Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 44 ff., 84 ff., 99.

73 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 64 Rn. 10 (Stand: 157. Lfg., 1998).

74 Siehe AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Tz. 2.

75 Zum Folgenden Macqueron/Gatumel/de Guibert (Fn. 25), Rn. 2142

76 Zum Folgenden Macqueron/Gatumel/de Guibert (Fn. 25), Rn. 2182.

V. Schluss

Der Internetzugang und das allmähliche Zusammenwachsen der europäischen Rechtsordnungen vervielfältigen die für eine abgewogene rechtspolitische Fachdiskussion erheblichen Gesichtspunkte. Ob sie mehr zur Verwirrung oder zur Bereicherung beitragen, hängt daran, ob der zunehmende Zwang zur Öffnung mit ausreichender wissenschaftlicher Neugier und mit fachgerechten Methoden der Annäherung an fremde Traditionsbestände umgesetzt wird.

Der vorliegende Beitrag hat es sich zum Ziel gesetzt, den Nutzen der Rechtsvergleichung für das Umwandlungsrecht der Non-Profit-Organisationen aufzuzeigen. Die hier vorgestellten Zugänge einer funktionalen, einer doktrinären und einer technischen oder gestaltungsbezogenen Jurisprudenz bezeichnen Arbeitsweisen, die über das behandelte Thema hinaus Zugänge zum Recht der Non-Profit-Organisationen eröffnen. Sie mögen sich – insbesondere wenn eine konkrete praktische Absicht dahinter steht – nicht immer so rein trennen lassen, wie das hier am Thema des Umwandlungsrechts demonstriert wurde. Ihre Unterscheidung trägt aber zur methodischen Klärung bei, die in einem teils alten, teils sich aufgrund internationaler Zusammenhänge neu konstituierenden Rechtsbereich unverzichtbar erscheint. Sie erlauben sowohl eine Besinnung auf die eigenen Traditionsbestände wie die notwendige Öffnung gegenüber fremden Erfahrungen, Praktiken und Einsichten.

Inhaltlich ging es um eine Reihe durch internationale Argumente abgestützter rechtspolitischer Plädoyers: für einen genaueren Blick auf die bei Veräußerung von Zweckbetrieben auftretenden Interessenkonflikte, für mehr Rechnungslegungstransparenz, für die Erweiterung der steuerneutralen Umwandlungen im Non-Profit-Bereich und für eine folgerichtiger Trennung von idealistischer und geschäftsbezogener Handlungslogik bei der Beteiligung von Non-Profit- an For-Profit-Trägerorganisationen.

VI. Summary

The German law of non-profit organizations is evolving rapidly due to national developments yet even more in response to growing international requirements. Thus it is increasingly important to consider methods of absorbing fresh ideas from abroad into a very traditional branch of German law centered around the legal forms of association and foundation, while not abandoning fundamental concepts that work efficiently as they are. For the time being this is more a matter of academic research than the practical solution of problems through national legislation, but the turning point is certainly not far ahead as this contribution sets out to show.

The article treats problems of restructuring non-profit organizations in a three-fold way. It first distinguishes a functional policy approach, then a traditional doctrinal approach and finally a technical approach as to the exact design of normatively binding texts as laws and regulations aiming at tax collection or contracts seeking to minimize tax. The view is advanced that all three approaches are legitimate and necessary although they may start from radically different view points and serve quite different interests.

On the functional policy level the article begins by describing the conflicts of interest that were involved in the transformation of the American hospital from a non-profit to a for profit organization. It is argued that that the lively public policy debate triggered by the scandals in USA could happen on this side of the Atlantic if not in an identical but comparable way. The finding that scandals are less often uncovered in the German non-profit world is attributed to a lack of disclosure and transparency even in comparison with European neighbours, leading the author to call for a tighter regulation in that area.

On the doctrinal level the focus lies on the specific restrictions on restructuring associations and foundations, based on specific traditional legal concepts which sharply distinguish between member and non-member organizations: The question is asked why mergers between the two are feasible in some countries and not in others, and whether the reasons for a restrictive restructuring practice, although traditionally accepted and legally enshrined, are still appropriate.

On the technical level a tax problem comes to the forefront. Given good reasons for non-profit organizations to run businesses as a means of financing their public benefit activities, how should one delineate the area of non-taxable activities related to the privileged public goal from the taxable unrelated business? The tax line has to distinguish two different forms of motivational logic that can easily become entangled. While the overall principles are clear, it is extremely difficult to draw a line that provides enough leeway for efficient financial organization while at the same time maintaining the notion of the trustee of a public good, in which people have the confidence to become involved through donations or volunteer work. As many national tax laws face this problem, national administrators should enquire whether other systems, in our case the French, offer better solutions.

Franchising: ein Modell für den Nonprofit-Sektor?

AXEL SCHUHEN

I. Transformationsprozesse im Nonprofit-Sektor.....	151	IV. Ausblick	163
II. Vom Franchising zum Social Franchising	154	V. Zusammenfassung.....	163
III. Social Franchising-Ansätze für die Freie Wohlfahrtspflege	158	VI. Summary.....	165

I. Transformationsprozesse im Nonprofit-Sektor

»*Tout est franchisable*«. Mit diesem Ausspruch zitiert *Skaupy* einen französischen Moderator einer Franchise-Tagung.¹ Und in der Tat scheint die Palette der möglichen Anwendungsgebiete des Unternehmenskonzepts Franchising nahezu unendlich. Sie umfasst in der aktuellen Praxis verschiedenste Handels- und Dienstleistungen in einer Vielzahl unterschiedlicher Branchen. Ob tatsächlich alles, d.h. auch der Nonprofit-Sektor, *franchisierbar* ist, wurde 1992 in dem Artikel »Die Caritas als Franchisingorganisation« von *Bernhard Hallermann* für den deutschen Wohlfahrtssektor erstmals hinterfragt.² Bevor nun aber der Faden *Hallermanns* aufgegriffen und um einen internationalen Kontext erweitert werden soll, scheint es angezeigt, das derzeitige Umfeld von Nonprofit-Organisationen in Deutschland zu betrachten. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich dabei mit einem betriebswirtschaftlichen Blick insbesondere auf die Freie Wohlfahrtspflege als Betrachtungsobjekt, die mit rund 90.000 Einrichtungen und 1,1 Mio. Beschäftigten der bedeutendste Akteur sozialer Dienstleistungsproduktion in Deutschland ist.³

Der Nonprofit-Sektor im Allgemeinen und die Freie Wohlfahrtspflege im Speziellen sind seit mindestens einer Dekade vielfältigen Veränderungsprozessen ausgesetzt. Neue gesellschaftsrechtliche Formen von Einrichtungen (v.a. gGmbH), Kooperationen mit anderen Wohlfahrtsverbänden, Trägern und privaten Unternehmen, die Einführung bzw. Anwendung betriebswirtschaftlicher Steuerungsinstrumente, ein verändertes Nachfrageverhalten oder die zunehmende Bedeutung von Leistungsentgelten seien hierfür beispielhaft angeführt. Hinzu kommen, über

1 Vgl. *Skaupy*, Franchising: Handbuch für die Betriebs- und Rechtspraxis, 1995, S. 46.

2 Vgl. *Hallermann*, Die Caritas als Franchisingorganisation?, in: Caritas, Nr. 5, 1998, S. 281-284.

3 Vgl. zur quantitativen und qualitativen Rolle der Freien Wohlfahrtspflege u.a. *Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege*, Gesamtstatistik und Dienste der Freien Wohlfahrtspflege, Stand 1. 1. 2000, und *Schuben*, Nonprofit Governance in der Freien Wohlfahrtspflege, 2002, S. 21-83.

die europäische Maßgabe eines Freien Wettbewerbs – Entwicklungen, die den in der deutschen Sozialgesetzgebung geltenden bedingten Vorrang gegenüber öffentlichen und privat-kommerziellen Anbietern zunehmend in Frage stellen.⁴

Die folgende Aufzählung gibt einen beispielhaften und keinesfalls erschöpfenden Überblick über die zahlreichen Transformationsprozesse auf den unterschiedlichen Ebenen.

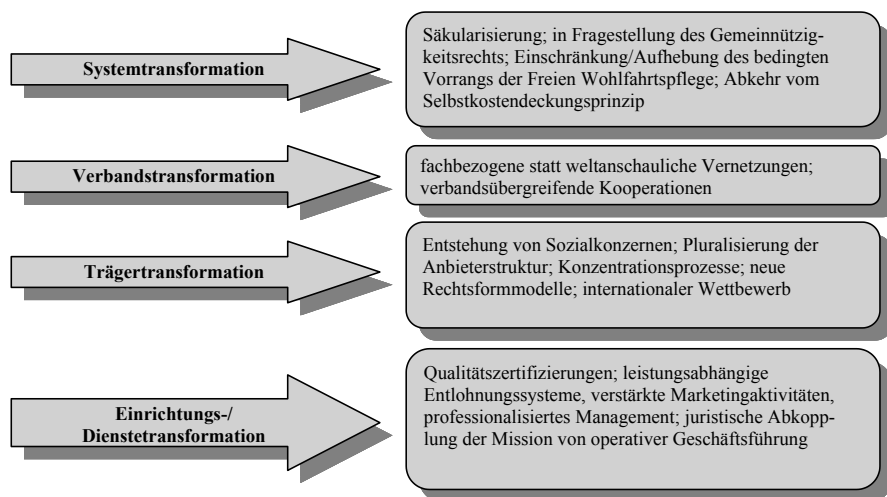


Abb. 1: ausgewählte Transformationsprozesse in der Sozialwirtschaft

Wohlfahrtsverbände stehen in diesem Kontext vor der Problemstellung, ihr Organisations- und Wertesystem mit den betriebs- und volkswirtschaftlichen Zwängen derart in Einklang zu bringen, dass sowohl eine effektive und effiziente Bereitstellung sozialer Dienstleistungen möglich ist, gleichzeitig aber auch das eigene Profil, das »Proprium«, als Alleinstellungsmerkmal erkennbar wird bzw. erhalten bleibt. Dies auch vor dem Hintergrund einer zu beobachtenden Annäherung der drei idealtypischen Akteure »Markt«, »Staat« und »Dritter Sektor«, was sich beispielsweise in Corporate Social Responsibility-Programmen privatkommerzieller Unternehmen, Contracting-Out-Bemühungen der öffentlichen Hand sowie dem verstärkt zu beobachtenden Typus der leistungsentgeltfinanzierten Nonprofit-Unternehmung manifestiert.

Einen Bruch in der Logik sozialer Dienstleistungsproduktion brachte insbesondere der mit den gesetzlichen Neuerungen einhergehende Paradigmenwechsel weg

4 Vgl. *Eichhorn*, Pluralisierung von Leistungsanbietern und Zusammenarbeit mit Leistungsträgern, in: *Soziale Arbeit Spezial*, S. 55–57, und *Nikles*, Kooperation und Kommunikation zwischen den Gliederungen und Verbänden der Caritas, in: *Caritas*, Nr. 8/9, 1998, S. 350–357.

vom Kostendeckungsprinzip und hin zur Finanzierung sozialer Aufgaben über Leistungsentgelte; dies meist in Kombination mit der Öffnung der Märkte für privatkommerzielle Anbieter. Der Pflegemarkt ist hierfür ein gutes Beispiel. Mit Einführung der Pflegeversicherung 1994 und dem damit verbundenen Leistungsentgeltprinzip wuchs nicht nur die Zahl der Anbieter von rund 4.000 Anfang der 90er-Jahre auf über 13.000 im Laufe eines Jahrzehnts, sondern nehmen privatkommerzielle Anbieter mittlerweile ca. 50 % des Gesamtmarktes ein.⁵ Europaweit sind zudem einige allgemeine, den Nonprofit-Sektor betreffende Tendenzen zu beobachten. Zu nennen sind stichwortartig u.a. demografische Veränderungen der Gesellschaft hin zu einem höheren Anteil an älteren Menschen, wachsendes Gesundheitsbewusstsein, erhöhte Mobilität von Personen und Kapital, Säkularisierung, Individualisierung, quantitative Ausweitung des Gesundheits- und Sozialsektors und Sparzwänge der öffentlichen Hand sowie ein neues Verständnis von Ehrenamt.⁶ Mit den veränderten Rahmenbedingungen wird die Rolle der Spitzenverbände zunehmend in Frage gestellt. Wenn auf Grund knapper werdender öffentlicher Mittel auf der einen Seite und Einschränkungen des bedingten Vorrangs der Freien Wohlfahrtspflege auf der anderen Seite der Vorteil der Mitgliedschaft für eine Einrichtung bzw. einen Träger nicht mehr eindeutig erkennbar ist, könnten Verbände ernsthafte interne und externe Legitimationsprobleme erhalten.

Zusätzlich ist eine anwachsende fachbezogene Vernetzung von Einrichtungen und Trägern zu bemerken.⁷ Auf der Ebene der Trägerorganisationen wird nach geeigneten Rechtsformen und Organisationsmodellen gesucht. In diesem Kontext wird Kritik am eingetragenen Verein als direkter Träger hoch professioneller und mit hohen Budgets ausgestatteter sozialer Dienstleistungen vorgetragen. Diskutiert und in der Praxis beobachtbar sind als Verbesserungsansätze Modelle der Trennung ideeller Verbands- bzw. Vereinstätigkeit und professioneller Betriebsführung, meist realisiert durch die Ausgründung der Betriebsstätten in (gemeinnützige) Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Im Idealmodell werden die (ehrenamtlichen) Vorstände so von wirtschaftlichen Routinearbeiten zu Gunsten ideeller Leitlinien entlastet.⁸

5 Vgl. u.a. *Gerste/Rehbein*, Der Pflegemarkt in Deutschland, hrsg. durch das Wissenschaftliche Institut der AOK (WidO), 1998.

6 Vgl. *Eichhorn*, Freie Wohlfahrtsunternehmen im Wandel, in: Eichhorn (Hrsg.), Freie Wohlfahrtspflege in Europa aus betriebswirtschaftlicher Sicht I, Länderstudien Frankreich, Großbritannien und Italien, 1996, S. 17–28 und *ders.*, Die Harmonisierung des europäischen Marktes im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege, Bedeutung und Auswirkung für Kirche und Caritas in Deutschland, unveröffentlichtes Arbeitspapier, 1999.

7 Vgl. hierzu beispielsweise o.V., Plenumsdiskussion zu Teil III, in: Soziale Arbeit Spezial, Auf dem Weg zu einer pluralistischen Gesellschaft – Aktuelle Tendenzen im Verhältnis zwischen Staat, Markt und Wohlfahrtsverbänden, 1999, S. 61.

8 Vgl. *Rüth*, Szenarien zur Rolle der Freien Wohlfahrtspflege im 21. Jahrhundert, in: Jahrbuch der Sozialen Arbeit, 1999, S. 129 f. Ein Beispiel unter vielen für die Ausgründungen ist die bereits 1979 aus dem Diözesancaritasverband Köln ausgegründete Caritas Betriebsführungs- und Trägergesellschaft (CBT). Vgl. *Boeßenecker*, Spitzenverbände der

In gesellschaftspolitischer Hinsicht werden meist die erwähnten Tendenzen des Wertewandels und der Säkularisierung thematisiert. Insbesondere im konfessionellen Bereich der Wohlfahrtspflege ist dies mit der Gefahr des Verlustes der ideologischen Bindung der Mitarbeiter und der geringer werdenden Bedeutung der *Wertegemeinschaft* verbunden.⁹ »Schon häufiger ist in freigemeinnützigen Organisationen die Frage gestellt worden, was denn überhaupt noch das verbandspezifische an der eigenen Einrichtung sei und ob man beispielsweise das Verbandslogo nicht ebenso gut weglassen könne.«¹⁰ Letzteres ist vielfach sogar die Regel, wie eine Statistik des Deutschen Caritasverbands aufdeckt. Sie weist nach, dass von den über 25.000 Einrichtungen, die vom Dachverband vertreten werden, nur rund 1.700 über ihren Namen kundtun, dass sie zur Caritas gehören.¹¹ Zusammenfassend kann konstatiert werden, dass der Nonprofit-Sektor im Allgemeinen und die Freie Wohlfahrtspflege im Besonderen vor tief greifenden Änderungen stehen, die durch vielfältige gesetzliche, ökonomische und gesellschaftliche Tendenzen und Fakten induziert sind. Gefragt sind nun u.a. kreative Organisationslösungen, von denen, wie die folgenden Ausführungen zeigen, das Franchise-Modell eine mögliche Variante sein könnte.

II. Vom Franchising zum Social Franchising

2001 gab es in Deutschland ca. 950 Franchise-Systeme und 49.000 Franchise-Nehmer. Sie erwirtschafteten einen Systemumsatz von rund 32 Milliarden Mark. In der EU repräsentiert die Franchise-Wirtschaft ca. 150.000 selbständige Betriebe. Dabei zeichnet sich der Franchise-Sektor durch überdurchschnittliche Wachstumszahlen im Vergleich zur gesamtwirtschaftlichen Unternehmensentwicklung aus.¹² Auch bisher eher franchise-untypische Unternehmen denken vermehrt über Franchising und Kooperationen nach. So sind nach Utho Creussen, Präsident des Deutschen Franchise-Verbands, zukünftige Franchise-Geber zunehmend auch im Gesundheitswesen zu finden.¹³ Dies dürfte dann auch den Nonprofit-Bereich direkt, als eigene Organisationsalternative, oder indirekt über Wettbewerbseffekte,

Freien Wohlfahrtspflege in der BRD: eine Einführung in Organisationsstrukturen und Handlungsfelder, 1998, S. 79.

9 Vgl. *Rüth* (Fn. 8), S. 132.

10 Ebenda, S. 4.

11 Vgl. *Becker*, Franchising als Zukunftsmodell der Caritas, in: *neue caritas*, 102. Jg., Heft 22, 2001, S. 9–13, hier S. 10.

12 Vgl. *Stammen*, Franchise-Europameister, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* vom 13. 4. 1999, Nr. 85, S. B1, und *Pauli*, Job Maschine made in America, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* vom 13. 4. 1999, Nr. 85, S. B3, vgl. Zahlen des Forum für Franchise und Systeme (Stand Juni 2002).

13 Vgl. o.V., Franchising ist eine Wachstumsmaschine, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* vom 28. 9. 1999, Nr. 25, S. 20.

d.h. die Konkurrenz mit profitorientierten Franchisesystemen im Gesundheits- und Sozialbereich, betreffen.

Die Gestaltungsmöglichkeiten und Formen des Franchisings sind variabel. Dies ist vermutlich ein Grund für den Erfolg dieses Unternehmenskonzepts. Es bereitet aber gleichzeitig Schwierigkeiten bei der Zuordnung einer einheitlichen Definition. *Dichtl/Issing* bezeichnen Franchising als eine »Form des vertraglich geregelten, vertikalen Kontraktmarketing zwischen einem Kontrakt (Franchise-)Geber und einem Kontrakt (Franchise-)Nehmer, bei der letzterer das Recht erhält, gegen Vergütung und Einräumung von Kontrollrechten ein Beschaffungs-, Marketing- und/oder Organisationskonzept des Franchise-Gebers zu verwenden. Dieser verpflichtet sich seinerseits zur Durchführung von Maßnahmen, welche die Attraktivität des Franchise-Nehmers erhöhen und/oder dessen Aktivitäten erleichtern.«¹⁴ Historisch ausgehend von den *lettres de franchises* in Frankreich als Einräumung von Sonderrechten (z.B. forstwirtschaftliche Nutzung von Wäldern) gegen Entgelt an Zünfte, Städte und Personen entwickelte sich das moderne Franchising in drei Stufen. Im 19. Jhd. stand im Sinne des *Product Distribution Franchising* der Vertrieb von Produkten im Vordergrund. Beispiele hierfür sind die Singer Sewing Company oder Coca Cola. Seit etwa den fünfziger Jahren des 20. Jhd. expandierte die Franchise-Idee im Lichte der Dienstleistungsrevolution vor allem in der Form des *Business Format Franchising*, bei dem komplette Geschäftsmodelle auch im Dienstleistungsbereich über Franchise-Zentralen und deren Franchise-Nehmer multipliziert werden. Seit ca. den siebziger Jahren des 20. Jhd. zeichnen sich verstärkt partnerschaftliche Ansätze ab, die – im Kontrast zum *Subordinations-Franchising* – durch mehr Mitsprache und Einflussrechte der Franchisenehmer bei der Systemsteuerung gekennzeichnet sind. *Martinek* charakterisiert diese Form treffend wie folgt: »Während das Subordinationsfranchising zentralistisch-autoritativ und monokratisch strukturiert ist, sind die Systeme des Partnerschafts-Franchising dezentral-partizipativ und demokratisch organisiert. Diese Franchise-Systeme lassen sich nicht als Instrument der vertikalen Vorwärtsintegration verstehen, sondern nähern sich den Verbundgruppen des Handels an.«¹⁵ Diesem Franchising der Dritten Generation sind in der Regel, auch vor dem Hintergrund des besonderen Selbstverständnisses und des Subsidiaritätsprinzips, die Ansätze aus dem deutschen Nonprofit-Sektor zuzuordnen. Die Überschrift eines Artikels in einer Fachzeitschrift – »Sozialwirtschaft prüft zunehmend Franchising als Kooperationsform«¹⁶ – zeigt deutlich, dass weniger die Multiplikation als vielmehr die Vernetzung bestehender Organisationen im Vordergrund steht.

Zu den Elementen einer klassischen Franchise-Beziehung im privatkommerziellen Bereich zählen – neben der Vergütung des Franchise-Gebers für die Zur-

¹⁴ *Dichtl/Issing*, Vahlens Großes Wirtschaftslexikon, 1994, S. 721.

¹⁵ Vgl. *Martinek/Semler*, Handbuch des Vertriebsrechts, 2. Aufl. 2003, S. 486.

¹⁶ o.V., Sozialwirtschaft prüft zunehmend Franchising als Kooperationsform, in: care konkret vom 14. 11. 2003, S. 1.

Verfügung-Stellung des Franchise-Modells – typischerweise Regelungen über Markenaufbau und -pflege, Know-how-Transfer, Zentralisierung betrieblicher Funktionen sowie Setzung und Kontrolle von Standards.

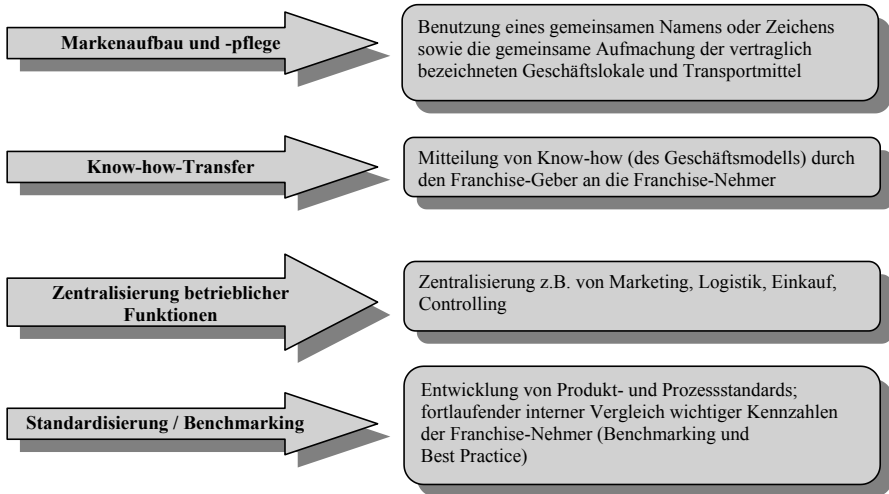


Abb. 2: zentrale Elemente des Franchising

Der Nutzen der Kooperation entsteht vor allem durch die Ausnutzung von Größenvorteilen (economies of scale), der Einengung opportunistischer Verhaltensspielräume und erleichterten Systemanpassungen.¹⁷ Die Abgrenzung zum Filialsystem besteht darin, dass der Franchise-Nehmer in eigenem Namen und für eigene Rechnung tätig wird, während der Filialleiter als persönlich Abhängiger ein dem Arbeitsrecht unterliegender Angestellter ist.

Nonprofit-Unternehmen unterscheiden sich in einigen Charakteristika von profitorientierten Organisationen. So zählen zu den Unterschieden u.a. die Art der produzierten Dienstleistungen, der spezifische Finanzierungsmix (Leistungsentgelte, Zuschüsse, Spenden), mangelnder Zugang zum Kapitalmarkt, schwierige Beurteilung der »managerial performance« und nicht zuletzt ein hoher Einsatz ehrenamtlicher Arbeit auch in Leitungsfunktionen. Wohlfahrtsverbände und ihre Organisationen sehen sich zudem als Träger einer bestimmten Wertorientierung. Diese Unterschiede zu Grunde legend, soll nachfolgende Definition als Basis für den Franchising-Gedanken im Nonprofit-Bereich dienen: *Social Franchising ist die nicht profit-orientierte Form vertikaler und horizontaler Kooperation zur*

17 Vgl. Picot/Wolf/Franck, Organisation. Eine ökonomische Perspektive, 1997, S. 142.

*Replikation sozialer Programme und Dienstleistungen sowie Steuerung und Vernetzung sozialer Organisationen.*¹⁸

Die Definition beinhaltet dabei analog zur Definition des Social Marketing nicht grundsätzlich unterschiedliche Methoden, sondern setzt vor allem an der Zielsetzung (»social rather than commercial goals«¹⁹) und der Erweiterung im Sinne der Anwendung der Franchising-Idee in bestehenden Organisationen an.

Typischerweise wird Franchising als Replikationsstrategie eingesetzt, um erfolgreich erscheinende Markttideen schnell und effizient zu verbreiten. Die Akzeptanz des Franchise-Gedankens als Replikationsstrategie im Sozialbereich zeigt eine Studie der UNESCO, die Franchising explizit in eine Reihe weiterer Organisationsalternativen für soziale Programme aufnimmt. Bereits in den achtziger Jahren des letzten Jhd. wurde durch die *Mexican Family Planning Association (Mexfam)* ein dezidierter Franchising-Ansatz im Bereich der Familienplanung umgesetzt, der Mitte der neunziger Jahre um ein Jugendhilfeprogramm ergänzt wurde. Grundgedanke der Aktivitäten war als Basis für eine Expansion die Schaffung einer starken Marke, die Setzung von Qualitätsstandards und das Angebot von Fortbildungsmöglichkeiten für die einzelnen so genannten »Gente Joven Centers«.²⁰

Die gesellschaftlichen, finanziellen und institutionellen Rahmenbedingungen deutscher Nonprofit-Organisationen sind mit der Ausgangssituation von Mexfam sicher nicht zu vergleichen. Der Unterschied besteht vor allem darin, dass bereits eine umfassende institutionelle Abdeckung verschiedenster sozialer Problemlagen vorherrscht sowie ein historisch gewachsenes System an Verbands- und Lobbyorganisationen vorhanden ist. Zudem ist der überwiegende Teil der sozialen Dienstleistungsproduktion über Leistungsentgelte und nicht über Spenden finanziert. Gleichwohl ist die Übertragung zumindest von zentralen Elementen des Franchisingkonzepts auf den deutschen Profit- und Nonprofit-Gesundheits- und Sozialsektor durchaus möglich und wird teilweise bereits umgesetzt. Die nachfolgende Abbildung stellt eine mögliche Typisierung/Phänomenologie alternativer Franchising-Konzepts im Gesundheits- und Sozialbereich dar.²¹

18 Im Vergleich zu vorhergehenden durch den Verfasser des vorliegenden Artikels publizierten Definition ist nun durch die Ergänzung »horizontaler« dem in der Praxis zu beobachtenden Partnerschafts- und Vernetzungsmodellen Rechnung getragen.

19 Vgl. *E. Smith*, Social Franchising reproductive health services. Can it work? A review of the experience, in: Marie Stopes Working Paper, Nr. 5, Feb. 2002, S. 8.

20 Vgl. u.a. *Lake*, Applying Social Franchising Techniques to Youth Reproductive Health/HIV Services, Youth Issues Paper 2, 2003; *E. Smith*, Social Franchising reproductive health services. Can it work? A review of the Experience, Marie Stopes International Working Paper, No. 5, February 2002 und *van Oudenhoven/Wazir*, Replicating Social Programmes. Approaches, Strategies and Conceptual Issues, ed. by UNESCO, Management of Social Transformations, Discussion Paper Series, No. 18, 1997.

21 Vgl. ausführlich zu den Praxisbeispielen *Schuben*, Franchising: Organisationsstrategie für den Nonprofit-Sektor? Eine Analyse am Beispiel der Freien Wohlfahrtspflege, in: Arbeitskreis Nonprofit-Organisationen (Hrsg.), Mission Impossible? Strategien im Dritten Sektor, 2003, S. 215–232, und *Schuben* (Fn. 3), S. 181–191.

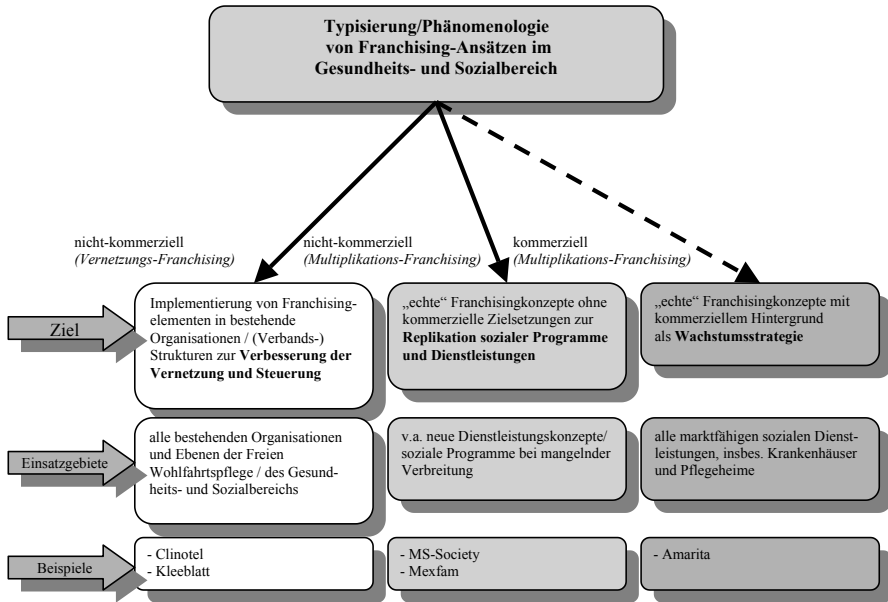


Abb. 3: Typisierung/Phänomenologie von Franchising-Ansätzen

III. Social Franchising-Ansätze für die Freie Wohlfahrtspflege

Betrachtet man die Binnenorganisation der Wohlfahrtsverbände, kommt man zu dem Schluss, dass diese nicht eindeutig einer bestimmten Organisationsstruktur wie bspw. Konzern, Verband oder Filialunternehmen zugeordnet werden können. Vielmehr besitzen sie Elemente verschiedener Organisationsformen. Wohlfahrtsverbände können als »Organisationen von Organisationen« bzw. »interorganisationale Netzwerke« charakterisiert werden. Da es in derartigen Netzwerken keine zentralisierte Weisungsbefugnis gibt, werden Steuerungsmechanismen notwendig, die unter anderem durch freiwillige vertragliche Bindungen und Regelungen zustande kommen. Insbesondere müssen die Tauschverhältnisse zwischen den einzelnen Ebenen und Einheiten definiert werden.²² Houghton sieht im Franchising-Ansatz durchaus Parallelen zu einer Verbandsorganisation. Den Unterschied und Vorteil sieht er vor allem in der detaillierten spezifizierten Beziehung zwischen Franchise-Geber und Franchise-Nehmer.²³

22 Vgl. Nikes, Kooperation und Kommunikation zwischen den Gliederungen und Verbänden der Caritas, in: Caritas, Nr. 8/9, 1998, S. 350–357, hier S. 352 f.

23 Vgl. Houghton/Timperley, Charity Franchising, 1992.

In einer 1998 neu veröffentlichten Version des Beitrags von *Hallermann* zum Franchising-Modell im Wohlfahrtsbereich kommt er zum Schluss, dass »sicherlich Handlungsbedarf in Richtung einer schriftlichen Klärung von bislang dem gemeinsamen Herkunftsmilieu überantworteten unausgesprochenen Teilen der ›Unternehmensphilosophie‹ besteht. Erst dann wird auch eine Erfolgskontrolle möglich, denn die Arbeitsergebnisse können an den vereinbarten Zielvorstellungen gemessen und bewertet werden und bleiben nicht der (beliebigen) persönlichen Einschätzung unterworfen.«²⁴ *Nikles* analysiert ähnliche Schwachpunkte, indem er feststellt, dass Organisationen sozialer Arbeit in der Vergangenheit vielfach über steuerungsarme Strukturen verfügten. Er fordert eine Ergänzung des Strukturbilds (Satzungen) und des Leitbilds (Leitsätze, Orientierungen) um ein Funktionsbild (Kontrakte, Richtlinien).²⁵ Die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege, so auch das Ergebnis einer Tagung der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege, sind »(...) gefragt, klare Funktionszuweisungen hinsichtlich der verschiedenen Träger- und Servicefunktionen an die einzelnen Verbandsstufen vorzunehmen.«²⁶ Die Notwendigkeit neuer Steuerungsmechanismen kann man ebenfalls aus den Ergebnissen der deutschen Teilstudie des *Johns Hopkins Comparative Sector Projects* ableiten. So belegen quantitative Ergebnisse einer Erhebung, dass ein Großteil der Mitgliedsorganisationen mit der Interessenvertretung und den Serviceleistungen der Verbandsgliederungen unzufrieden sind.²⁷

Die derzeitige Situation der Wohlfahrtsverbände ist durch ein Paradoxon gekennzeichnet. Während die positive Identifikation der einzelnen Einrichtungen mit ihrem Wohlfahrtsverband abnimmt – *Becker* spricht im Sinne eines Auseinanderdriftens auch von zunehmenden Zentrifugalkräften – werden negative Schlagzeilen und identifizierte Missstände pauschal den Verbandsorganisationen samt aller Einrichtungen und Dienste angelastet, obwohl der Einfluss der Verbandsebene auf die Geschäftsführung einzelner Einrichtungen und Dienste eher gering ist.²⁸ Nach Auffassung *Beckers* wurde es »in den Zeiten des Aufbaus versäumt, die Zugehörigkeit zur Caritas an klar umrissene Marken-Kriterien zu binden.«²⁹ Eine Folge dessen ist die mangelnde Identifizierung der einzelnen Träger, Einrichtungen und Dienste mit der *Marke Caritas*, die sich auch in der unzureichenden Kooperationsbereitschaft verschiedener Caritas-Einrichtungen untereinander niederschlägt.³⁰

24 *Hallermann*, Die Caritas als Franchiseorganisation?, in: Caritas, Nr. 6, 1998, S. 204–207, hier S. 206.

25 Vgl. *Nikles* (Fn. 22).

26 o.V., Ergebnisbericht der Arbeitsgruppe d), in: Soziale Arbeit Spezial, S. 53 f.

27 Vgl. *Nährlich*, Verbandsstrukturen und Verbandssteuerung, in: Soziale Arbeit Spezial, S. 50–54, hier S. 51 f.

28 Vgl. *Becker* (Fn. 11), S. 9–13, hier S. 10.

29 Ebenda, S. 10.

30 Vgl. ebenda, S. 10.

Während man in privatkommerziellen (Franchise-)Unternehmen davon ausgeht, dass die Organisationskultur als Stabilisierungsfaktor der Organisationsstruktur dienen kann³¹, könnte man für den Wohlfahrtsbereich auch eine gegenläufige These aufstellen: *Die weltanschaulich geprägte und durch Leitbilder präzipierte Organisationskultur kann bzw. muss durch die Definition von Vertragsbeziehungen stabilisiert werden.*

Nach Eichhorn stellt die »Initiierung von intra- und interverbandlichen Kooperationen angesichts des zunehmend kompetitiven Umfeldes eine Möglichkeit zu Stärkung der verbandsspezifischen Wettbewerbsposition dar.«³² Franchise-Verträge sind eine mögliche Ausprägung intraverbandlicher Kooperationen und könnten zwischen den verschiedenen Ebenen und Kooperationspartnern beispielsweise regeln, wer was, zu welcher Qualität und zu welchem Preis leistet. Dabei müssen Leistung und Gegenleistung, insbesondere die im Profitbereich übliche Franchise-Gebühr, nicht notwendigerweise monetär definiert werden. Denkbar sind durchaus auch Regelungen, die dem Franchise-Geber (Verbandsgliederung oder Trägerorganisation) als Entgeltsubstitut betriebswirtschaftliche Daten oder Qualitätsinformationen liefern, die dieser wiederum zur besseren Steuerung der Gesamtorganisation und Weiterentwicklung der Dienstleistung weiterverarbeiten kann.

Der Verband als Franchise-Geber stellt den einzelnen Mitgliedern zentralisierte Ressourcen wie Beschaffungs-, Organisations- und Marketingkonzepte sowie den Markennamen zur Verfügung. Im Gegensatz zum klassischen Franchise-Ansatz, bei dem das System-Know-how beim Franchise-Geber liegt, wäre hier primär der gegenseitige Know-how-Transfer ein entscheidendes Erfolgskriterium.

Hallermann formuliert für den Caritasverband folgende konkrete Möglichkeit von Franchise-Beziehungen: »Die Diözesan-Caritasverbände können z.B. mit den ihnen zugeordneten, rechtlich selbstständigen oder zu verselbstständigenden Verbänden, Heimen, Sozialstationen, Kindergärten u.a. Franchise-Vereinbarungen schließen, in denen neben dem Führen des Namens ›Caritas‹, der Gestaltung von öffentlichen Präsentationen dieser Marke vor allem die Standards des Angebots, die Rechte und Pflichten zwischen den selbstständigen Vertragspartnern zur gegenseitigen Interessenspflege abgeklärt werden.«³³ Alternativ zu dieser verbändeinitiierten Franchise-Lösung sind auch verbandsübergreifende Franchise-Partnerschaften auf Trägerebene z.B. durch die Gründung neuer Gesellschaften möglich (und bspw. im Fall von *Clinotel*) bereits erfolgt.

31 Vgl. Altmann, Stabilität vertraglicher Kooperationsverhältnisse im Franchising: eine institutionenökonomische Analyse, 1996.

32 Eichhorn (Fn. 4), S. 56.

33 Hallermann (Fn. 24), S. 206. Vgl. zur ähnlichen Einschätzung der Einsatzoptionen des Franchising in Wohlfahrtsverbänden o.V., Franchising als Zukunftschance, in: Bank für Sozialwirtschaft, Info Nr. 4, 2002, S. 7–8, hier S. 7 f.

Zu den wichtigsten Elementen eines effizienten und effektiven Franchisings zählt die Definition von sog. *blueprints* oder Leitfäden.³⁴ Leitfäden spezifizieren schriftlich die Anforderungen, die erfüllt werden müssen, um als Franchise-Nehmer dauerhaft akzeptiert zu werden. Ein guter Leitfaden zeigt detailliert wie z.B. eine Einrichtung oder ein Dienst *funktioniert*, reduziert die Risiken bei der Errichtung und Leitung neuer Dienstleistungen und ermöglicht es einer Organisation, ein Nonprofit-Unternehmen oder ein Projekt zu managen, indem ein vorgefertigter Weg mit der Unterstützung des Franchise-Gebers verfolgt wird.³⁵ Leitfäden als Bestandteil der Franchise-Organisation könnten fachspezifisch definiert werden. So sind spezielle, von Verbands-, Träger- und Einrichtungsvertretern ausgehandelte Leitfäden für die stationäre Altenhilfe, für Obdachlosenheime oder Krankenhäuser möglich. Denkbar sind auch Leitfäden, die die Arbeit der Verbandsgliederungen und der Trägerorganisationen beschreiben. Diese Idee greift u.a. *Becker* vom Deutschen Caritasverband auf, der in diesem Kontext von *Sparten-Franchising* spricht.³⁶

Im Qualitätsmanagement-Bereich laufen bereits Projekte mit *Leitfadencharakter*. Vor dem Hintergrund des Aufbaus bzw. der Erhaltung eines eigenständigen Profils in einer pluralen Anbieterlandschaft arbeitet die proCum Cert GmbH an einem auf die Besonderheiten konfessioneller Krankenhäuser angepassten Qualitätsmanagement-System. Daran anknüpfend könnte ein Leitfaden für Krankenhäuser zusätzlich Anforderungen an die Aufbau- und Ablauforganisation, an die Finanzierung oder das Personalmanagement spezifizieren. Ein anschauliches Beispiel für die Entwicklung von Leitfäden gibt die britische Organisation *MS Society*.³⁷ *MS Society* ist eine Nonprofit-Organisation im Bereich der Multiple Sklerose-Hilfe. Sie operiert in über 370 lokalen, vorwiegend ehrenamtlich organisierten Filialen (*branches*). Die Gesamtorganisation verfügt über eine Verfassung (*constitution*), die die Grundzüge der Arbeit der nationalen Hauptorganisation und der lokalen Gruppen festlegt. Eine Broschüre listet für 21 Hauptaktivitäten auf, was die Organisation als *suggested good practice* empfiehlt, welche Hilfe seitens der nationalen Organisation erhältlich ist und gibt Beispiele für *gute Ideen* einzelner lokaler Gruppen. Die *suggested good practices* haben keinen verpflichtenden Charakter. Lediglich bestimmte Mindeststandards sind von den lokalen Gruppen einzuhalten. Sie bilden einen Qualitäts- und Organisationsrahmen, an dem sich die einzelne lokale Gruppe messen kann. Betont werden sollte auch, dass die *good practices* gemeinsam mit den lokalen Gruppen entwickelt wurden, was deren Akzeptanz und Realitätsnähe gesteigert haben dürfte.

34 Vgl. *Houghton*, Not-for-Profit Franchising, in: *Association Management*, Vol. 45, July 1993, S. 14 und 100.

35 Vgl. *Houghton/Timperley* (Fn. 23).

36 Vgl. *o.V.* (Fn. 16), S. 1.

37 Vgl. *MS Society*, *The Core Activities of MS Society Branches*, 1999, und *dies.*, *Our Constitution*, 1999.

Auch in Deutschland könnte ein verbandsinternes Benchmarking, d.h. der systematische Vergleich von Prozessen und Kennzahlen, den einzelnen Einrichtungen Klarheit über ihre relative wirtschaftliche oder qualitätsbezogene Position vermitteln und Effektivitäts- und Effizienzsteigerungen durch Adaption erkannter *best practices* ermöglichen.³⁸ Die konsequente Weitergabe und Auswertung von Organisationsdaten und -informationen scheint demnach ein Schlüsselement vertraglicher Franchise-Beziehungen zu sein.

Während die in vielen Organisationen vorhandenen Leitbilder überwiegend abstrakte Organisationsziele vorgeben, könnten Leitfäden (ehrenamtlichen) Führungskräften einen konkreten fachlichen Handlungsrahmen mit Indikatoren für erfolgreiche Arbeit bieten. Eine weitgehend einheitliche Definition von Leitfäden innerhalb der Verbände würde dazu beitragen, die Markennamen der Wohlfahrtsverbände zu stärken und ihnen ein eindeutiges, nicht nur ideelles, sondern auch funktionales Profil zu geben. Leitfäden können zwar keine einheitliche Qualität der Dienstleistungen in allen Einrichtungen und Diensten garantieren, geben dem (potenziellen) Kunden aber beispielsweise über das Caritas-Logo Auskunft bezüglich der zu erwartenden (Mindest-)Qualität und schaffen somit Informationsvorteile und Vertrauensboni. Franchise-Konzepte und Leitfäden sind sowohl für neue als auch für bestehende Dienstleistungen denkbar. Bei neuartigen Dienstleistungen bieten sie den Vorteil, dass diese schnell und in einer gleichartigen Qualität repliziert werden können.

Für die Mitglieder der Gesamtorganisation müssen Anreize geschaffen werden, in das Franchise-System mit aufgenommen zu werden. Dies könnte z.B. durch eine Zertifizierung oder anderweitige Signalisierungsmöglichkeiten nach außen geschehen. Sie würde offenbaren, dass eine Einrichtung oder ein Dienst nach fest definierten Standards handelt und organisiert ist. Ein wesentlicher, den beteiligten Partnern zu vermittelnder Vorteil wird durch die Aggregation von Wissen erreicht. Die Anwendung mittel- und langfristiger herausgebildeter *best practices* erhöht die Chance des Markterfolges für jede einzelne Einheit sowie für das System insgesamt.

Nach der Darstellung der Potenziale des Franchisings für soziale Dienstleistungsunternehmungen soll abschließend auch auf zwei wesentliche Risiken hingewiesen werden. Zum einen ist es denkbar, dass die durch die Franchise-Zentrale entwickelten Standards sich am Mittelmaß der Einrichtungen und Dienste orientieren und damit ggf. Innovationen und Trendsetter verhindern. Zum anderen kann durch zu starre Vorgaben der Systemzentrale ein allgemeiner Verlust in der Kreativität und Flexibilität bei der Lösung sozialer Probleme entstehen. Zu suchen ist daher eine Vorgehensweise, die den Spagat zwischen zentralisierter Kontrolle

38 Eine beispielhafte Auflistung von *best practices* für Franchise-Organisationen im Gesundheits- und Sozialbereich ist durch die MS Society publiziert. Vgl. *MS Society* (Fn. 37).

einerseits und lokaler Autonomie andererseits zum Wohl des Gesamtwohlfahrts-systems meistert.

IV. Ausblick

In jüngster Zeit erhält der Franchising-Ansatz als Modell zur Beurteilung und Weiterentwicklung von Verbands- und Organisationsstrukturen erhöhte Aufmerksamkeit. Dies drückt sich plakativ im Titel einer Tagung der Bank für Sozialwirtschaft aus: »Franchising und Markenstrategien – eine Chance für innovative Verbände?«³⁹ Auch wenn die Anwendungsfälle für »echte« Franchisingverträge im deutschen Nonprofit-Sektor begrenzt sein dürften, besteht der Reiz des Konzepts darin, die Erfolgsfaktoren des profitorientierten Franchisings zu extrahieren und Nonprofit-Organisationen zu Nutze zu machen. Die Vorteile gegenüber den traditionellen, eher unscharfen Verflechtungen bestehen in einer engeren, vertraglich geregelten Verknüpfung zwischen den einzelnen Ebenen der Wohlfahrtsorganisation verbunden mit der Schaffung von Erfolgskriterien für die verbandliche und unternehmerische Arbeit. Social Franchising ist im Gegensatz zur starren, oft einmaligen Satzungs-gestaltung eine dauerhafte, veränderbare und beiderseitige Steuerungsmöglichkeit. Im Gegensatz zu Konzern- oder Filialstrukturen zeichnet sich diese Organisationsform vor allem durch Freiwilligkeit und Partnerschaftlichkeit aus; Prinzipien, die traditionell auch Wohlfahrtsorganisationen zugeschrieben werden.

V. Zusammenfassung

»*Tout est franchisable*«. Mit diesem Ausspruch zitiert *Skaupy* einen französischen Moderator einer Franchise-Tagung.⁴⁰ Und in der Tat scheint die ursprünglich aus den »lettre de franchises« im 12. Jhd. hervorgegangene Palette der möglichen Anwendungsgebiete des Unternehmenskonzepts Franchising nahezu unendlich. Ob tatsächlich alles, d.h. auch der Nonprofit-Sektor, *franchisierbar* ist, wurde 1992 in dem Artikel »Die Caritas als Franchisingorganisation« von *Hallermann* für den deutschsprachigen Raum erstmals hinterfragt.⁴¹ International sind bereits seit den achtziger Jahren Social Franchising-Ansätze zu beobachten, deren Schwerpunkt meist in der Replikation von Organisationen und sozialarbeiterischen Ansätzen der Jugendhilfe und Familienplanung liegt (z.B. *Mexfam* oder *Top Reseau*). Allen

39 Vgl. o.V., Franchising als Zukunftschance, in: Bank für Sozialwirtschaft, Info Nr. 4, 2002, S. 7–8, hier S. 8.

40 Vgl. *Skaupy*, Franchising: Handbuch für die Betriebs- und Rechtspraxis, 1995, S. 46.

41 Vgl. *Hallermann*, Die Caritas als Franchisingorganisation?, in: Caritas, 93. Jg., Heft 6, 1992, S. 281–284.

diesen Modellen gemein sind essenzielle Bausteine, die ein erfolgreiches Social Franchising charakterisieren bzw. bedingen: erstens der Einsatz als Multiplikations- d.h. Wachstumsstrategie; zweitens die Schaffung einer Markenidentität zur Erhöhung des Wiedererkennungswerts und damit Steigerung der Möglichkeiten zur Akquisition von Geld-, Sachmitteln und (ehrenamtlicher) Arbeit; drittens die Setzung von (Qualitäts-)Standards sowie Benchmarking und Best Practice-Routinen zum Know-how-Transfer und schließlich die Förderung der Franchisenehmer durch Forschung, Fortbildung und zentralisierte betriebliche Funktionen wie Controlling oder Marketing. Im Vergleich zu diesem als Multiplikationsmodell zu bezeichnenden Ansatz, haben die Ideen und erste Praxisfälle in Deutschland eher Vernetzungscharakter. Die hohe vorhandene Dichte an Organisationen für die unterschiedlichsten sozialen Bedürfnisse lässt weniger Wachstums- als Koordinations- und Kooperationsschwächen erkennen. Social Franchising besteht in Deutschland daher vor allem aus Strategien, um Verbund- und Größenvorteile durch vertraglich geregelte Beziehungen zwischen bestehenden Organisationen zu realisieren. Die Rolle des Franchise-Gebers wird dabei z.B. von einer Wohlfahrtsverbandsgliederung oder neu gegründeten »Systemzentralen« aus der Mitte der existierenden Organisationen heraus übernommen.

Im Kontrast zur ursprünglichen Franchise-Idee als reine Form des Warenvertriebs (*Product Distribution Franchising*) sowie in Weiterentwicklung zum so genannten Franchising-Ansatz der zweiten Generation, bei dem ganze Betriebsideen auch im Dienstleistungsbereich multipliziert werden und der Systemzentrale eine eher autoritative Rolle zukommt (*Business Format Franchising*), zeichnen sich damit als Ergänzung verstärkt partnerschaftliche Ansätze ab, die durch mehr Mitsprache und Einflussrechte der Franchisenehmer bei der Systemsteuerung gekennzeichnet sind. Diesem Franchising der Dritten Generation oder auch *Partnerschafts-Franchising* sind in der Regel – auch vor dem Hintergrund des besonderen Selbstverständnisses und des Subsidiaritätsprinzips – die Ansätze aus dem deutschen Nonprofit-Sektor zuzuordnen. Die beschriebenen Typen zusammengefasst ergibt sich nachfolgende Definition: »*Social Franchising ist die nicht profit-orientierte Form vertikaler und horizontaler Kooperation zur Verbreitung sozialer Programme und Dienstleistungen sowie Steuerung und Vernetzung sozialer Organisationen.*«

Franchising könnte Nonprofit-Organisationen unterstützen, indem über die klassischen Leitbilder hinausgehende konkrete Leitfäden (*blueprints*) zur Präzisierung und Standardisierung der Dienstleistungen eingeführt werden und so Markenbegriffe wie Diakonie oder Caritas einen höheren Stellenwert und eine höhere Verbindlichkeit gewinnen. Zugespißt formuliert bedeutet dies, dass nicht jede Nonprofit-Organisation soziale Probleme auf eigene Weise zu lösen versucht, sondern gleiche Problemlagen stets gleiche Lösungsstrategien bedingen. Diesem Gewinn systematischer Organisations- und Qualitätsstandards sowie der Realisierung von Größen- und Verbundvorteilen steht jedoch auch die Möglichkeit des

Verlusts von Kreativität und Flexibilität in der Lösung (lokaler) sozialer Problemlagen bedingt durch zu starre Vorgaben der Systemzentrale gegenüber. Auch scheint es denkbar, dass sich die Systemzentrale bei der Setzung von Standards an die schwächeren Organisationen anlehnt und so Best-Practice und Know-how Transfer beschränkt. Die Herausforderung an derartige Systeme scheint daher in der Balance zwischen totaler lokaler Autonomie auf der einen Seite und vollständiger zentralisierter Steuerung auf der anderen Seite zu liegen.

Franchise-Konzepte mit dem Schwerpunkt Wachstum/Multiplikation konnten sich in den vergangenen Jahren in Deutschland noch nicht durchsetzen. Als Praxisphänomene tauchen eher franchiseartige Kooperationsformen bestehender Nonprofit-Organisationen auf. Gleichwohl sprechen zunehmende Standardisierung und steigende Wettbewerbsintensität im Segment sozialer Dienstleistungen dafür, dass zukünftig auch *echte* Franchise-Systeme im deutschen Gesundheits- und Sozialmarkt Einzug finden und damit den Nonprofit-Sektor direkt oder – in Form von Wettbewerb – indirekt tangieren werden. Eine frühzeitige und proaktive Beschäftigung mit der Thematik scheint daher angezeigt.

VI. Summary

»*Tout est franchisable*«. With this phrase *Skaupy* cites the French moderator of a franchise convention.⁴² In fact, the field of possible applications for this business concept, which originated from the so called »*lettre de franchises*« in the 12th century, seems to be unlimited. Whether really everything (including the nonprofits) is franchisable was examined for the German welfare sector first by *Hallermann* in his article »*Die Caritas als Franchisingorganisation*«. ⁴³ Since the 1980s, many social franchises that focus mainly on the strict replication of youth and health organizations (e.g. *Mexfam* or *Top Reseau*) have been observed internationally. All of those models consist of identical key elements that seem to make up successful social franchising: first, the use as a multiplying or growth strategy; second, the creation of a brand identity in order to raise recognition and hence facilitate fundraising and acquisition of voluntary workers; third, setting of quality standards as well as benchmarking and best practice to transfer know-how and finally, the assistance of the franchisees in research and training as well as in centralised core business competencies like marketing and controlling. In contrast to this model of multiplication, the first franchises in Germany were more of a networking character. The high density of organisations for the various social needs in the past resulted not in weak growth but in coordination and cooperation problems. Consequently, social franchising in Germany primarily aims at the realization of econo-

⁴² Vgl. *Skaupy*, Franchising: Handbuch für die Betriebs- und Rechtspraxis, 1995, S. 46.

⁴³ Vgl. *Hallermann*, Die Caritas als Franchisingorganisation?, in: *Caritas*, 93. Jg., Heft 6, 1992, S. 281–284.

mies of scope and scale with the use of contracts between existing organizations. The welfare associations or newly founded franchise organizations play the role of the franchisor.

The original concept of franchise was a focused on product distribution (product distribution franchising). In the next generation of franchising (business format franchising) entire businesses, even in the service sector were multiplied. There the franchisor is more dominant. Recently, better balanced partnerships have emerged, which are characterized by an increased influence of the franchisee in all areas of business. In the German non-profit sector, this franchising of the third generation is predominant, partially influenced by the subsidiarity principle. The types of franchises that have been described above can be summed up in the following definition: »*Social franchising is the not-profit oriented form of vertical and horizontal cooperation in order to distribute social programs and services, as well as to network social organizations.*«

Franchising could support non-profit organisations by introducing precise blueprints that exceed the classical code of honour (*Leitbild*) to standardize the services, so that brands such as *Diakonie* or *Caritas* become more widely recognized. In plain terms one could say that no non-profit organization should tackle social problems by itself, since recurring problems can be solved with similar solutions that have been used or developed before. The advantages achieved by organization and quality standards and the economies of scope and scale could be limited by the loss of creativity and flexibility in the solution of (local) social problems, caused by too strict directives within the franchise. Also, the franchisor might orientate itself towards the weaker organizations when setting standards, which could reduce the possible gains by best practice and know-how transfer. The challenge of social franchises lies within the balance between total local autonomy on the one hand and completely centralized management on the other.

Franchise concepts with a growth or multiplication target have not been prevalent in Germany in recent years. In practice, franchise-like cooperations of existing non-profit organisations are more common. Nevertheless, the increasing standardization as well as the growing pressure through competition in the area of social services show that in the future, *real* social franchises will emerge in the German health and social market and hence, affect the non-profit sector directly or indirectly through competition. An early and pro-active engagement in this topic of social franchises is therefore highly advisable.

Franchising: ein Modell für den Non-Profit-Sektor? – Leitsätze für die Diskussion –

KARSTEN SCHMIDT

I. Leitsatz Nr. 1.....	167	V. Leitsatz Nr. 5.....	171
II. Leitsatz Nr. 2.....	169	VI. Leitsatz Nr. 6.....	173
III. Leitsatz Nr. 3.....	169	VII. Summary.....	174
IV. Leitsatz Nr. 4.....	170		

I. Leitsatz Nr. 1

Die Franchise-Idee hat kommerzielle Ursprünge. Rechtlich besteht sie aber lediglich in der kommerziellen Nutzung eines vertraglichen Netzwerks für die operative Tätigkeit. Ein solches Netzwerk eignet sich auch für nicht-kommerzielle Zwecke. Es nutzt die betriebswirtschaftlichen Vorteile einer betrieblichen Segmentierung.

Wer das Franchising Handbuch von *Walter Skaupy* aufschlägt – es ist ein Klassiker, vielleicht gar *der* Klassiker für die Beratung in der Franchisepraxis –, wird gleich am Anfang den spezifisch kommerziellen Charakter des Franchising als Marketingmethode herausgestellt finden¹. Franchising erscheint herkömmlich als eine Alternative zum Handelsvertreter- bzw. zum Vertragshändlersystem, anders gewendet: als ein Vertriebsmodell der Handelsrechtspraxis². Bereits früh hatten sich hier neben den gesetzlich geregelten Handelsvertretungssystemen als weitere Vertriebssysteme diejenigen der Vertragshändler und der Kommissionsagenten etabliert³. Franchising ist aus dieser Sicht nichts als eine auf Sach- und Dienstleistungen passende Perfektionierung dieser Vertriebsstrukturen⁴. Buch der Bücher auf dem Gebiet der Waren- und Dienstleistungsdistribution ist allerdings, weil jünger, weil auch wissenschaftlich konzipiert und gleichzeitig mit allem Praxis-Know-How versehen, seit mehreren Jahren das Handbuch des Vertriebsrechts von *Martinek/Semler*⁵, gerade als *Martinek/Semler/Habermeier* in zweiter Auflage erschienen⁶. In diesem Werk erscheint das Franchising nur als eines von zahlreichen Modellen des vernetzten Marketing. Von einer Beschränkung auf den kommer-

1 *Skaupy*, Franchising, 2. Aufl. 1994, S. 1; zur Bedeutung des Autors vgl. *Flobr* (Hrsg.), Franchising im Wandel, Gedächtnisschrift für Walter Skaupy, 2003.

2 *Karsten Schmidt*, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, S. 762 ff.

3 Ebd., S. 757 ff.

4 Vgl. Fn. 2

5 *Martinek/Semler*, Handbuch des Vertriebsrechts, 1996.

6 *Martinek/Semler/Habermeier*, Handbuch des Vertriebsrechts, 2. Aufl. 2003.

ziellen oder gar gewerblichen Bereich ist da nicht mehr die Rede⁷. Das ist charakteristisch. Wir mussten uns gerade an den Gedanken des Anwalts-Franchising gewöhnen⁸, und gewöhnen müssen wir uns auch an den durch *Skaupy* überlieferten, angeblich auf einer französischen Tagung gesprochenen Satz: »Tout est franchisable«⁹, wobei ich einschränkend hinzufügen würde: »tout-ce qui peut être mis en vente ou distribué au public«. In diesem Sinne ist in der Tat alles franchisierbar. Franchising dringt als Organisationsform schon lange in jeden kommerziellen Sach- und Dienstleistungsbereich vor. Wo soll dann noch der Grund dafür sein, gemeinnützige Leistungen davon auszuschließen?

Die betriebswirtschaftlichen Gründe, die für ein Franchisingmodell sprechen können, will ich nicht eingehend aufzählen. Sie bestehen im Wesentlichen in der betrieblichen Segmentierung homogener Leistungsangebote unter gleichzeitiger Nutzung synergetischer Organisation. Im Vergleich mit einem großen Filialunternehmen steht der Gesichtspunkt der Segmentierung im Mittelpunkt, im Vergleich mit einem unkoordinierten Vertrieb die Vernetzung. Das Franchisesystem nimmt eine Zwischenstellung zwischen Einheit und Vielheit bei der Vermarktung von Waren- und Dienstleistungsprodukten wahr. Wenn nun Fast Food durch Franchiseseiten angeboten werden kann, wenn es Gründe dafür gibt, ein erwerbswirtschaftliches juristisches Repetitorium im Wege des Franchising durch selbständige Anbieter an den Markt zu bringen, warum dann nicht auch Altenheime, Krankenhäuser, Kindergärten, Musikschulen oder private Hochschulen? Bedenkenträger mögen fragen: Geht das? Hat das auch Sinn? Ich verspreche Ihnen: Es geht und Sinn hat es auch! Der Non-Profit-Sektor verlangt, wie wir heute wissen, ein früher unbekanntes Maß an Kreativität, Konzeptionalität und Marketing. Gemeinnützige Organisationen, die gleiche Ziele verfolgen, können durchaus daran interessiert sein, ein optimales Konzept von einem Dritten zu übernehmen. Und umgekehrt: Wenn etwa eine große Stiftung ein Konzept für flächendeckende Wohltätigkeit entwickelt hat, dann muss sie es nicht unbedingt selbst in die Tat umsetzen, sondern sie kann dies von Partnern erledigen lassen: eben von Franchiseunternehmern. Ob das gewollt ist, ist eine Frage individueller Entscheidung. Die Franchising-Idee hat ja nicht nur Vorteile. In vielen Fällen mag eine zentrale und ungeteilte Führung gerade im Non-Profit-Bereich praktischer sein. Es ist deshalb kein Wunder, dass *Schubert* in seinem vorstehenden Beitrag eine dem kommerziellen Sektor entsprechende Entwicklung des Franchising hier nicht hat konstatieren können. Dass sich das Franchising im Gemeinnützigkeitsbereich weniger anbietet als im kommerziellen Bereich mag einen Grund auch darin haben, dass die Gemeinnützigkeit jedes Franchisenehmers individuell geprüft werden muss. Wer die

7 Vgl. *Wank*, in: Martinek/Semler/Habermeier (Fn. 6), § 9 Rn. 2.

8 Vgl. *Heintze*, Rechtsanwalts-Franchising, 2002.

9 Zitiert nach *Schubert*, Franchising: Organisationsstrategie für den Nonprofit-Sektor? Eine Analyse am Beispiel der Freien Wohlfahrtspflege, in: *Mission Impossible? Strategien im Dritten Sektor*, 2003, S. 215, 217.

Franchising: ein Modell für den Non-Profit-Sektor?

Praxis kennt, wird darüber nicht sehr erschrecken. Wenn das Franchising-Konzept wirklich gewollt ist, wird es hieran nicht scheitern.

II. Leitsatz Nr. 2

Der zweite Leitsatz befasst sich mit den Charakteristika eines Franchisevertrags¹⁰.

Die Rechtsnatur des Franchisevertrags ist umstritten: Lizenz-Vertrag? Know-how-Vertrag? Geschäftsbesorgungsvertrag? Gemischt-typischer Vertrag? Diese Elemente spiegeln sich auch im Non-Profit-Franchising. Charakteristisch sind jedenfalls

- die konzeptionelle Aufgabenerfüllung durch den Franchisegeber und*
- die operative Aufgabenerfüllung durch den Franchisenehmer.*

Nach außen tritt im Rahmen der Franchisetätigkeit nur der Franchisenehmer in Erscheinung, und zwar im eigenen Namen, nicht etwa im Namen des Franchisegebers¹¹. Gleichwohl nimmt auch der Markt die Franchisefamilie als Gruppe wahr. Das kann so weit gehen, dass sich das Franchising-Produkt und die seine Distribution kennzeichnende Marke im Bewusstsein des Marktes vor die einzelnen Leistungsträger, also die Franchisenehmer, stellt. Gleichwohl sind und bleiben diese als individuelle Anbieter erhalten. Wer ihre Leistung entgegennimmt, hat mit dem Franchisenehmer zu tun und nur mit ihm: nicht mit dem Franchisegeber und nicht mit dem Franchisesystem in toto¹².

III. Leitsatz Nr. 3

Die Literatur unterscheidet bei Franchisesystemen funktionell zwischen den Konzepten des Subordinations-Franchising auf der einen Seite (vertikale Vorwärtsintegration als Marketingstrategie des Franchisegebers) und des Partnerschafts-Franchising auf der anderen (Terminologie nach Martinek). Der modelltheoretische Unterschied ist rasch erklärt. Das sog. Subordinations-Franchising ist bilateral gedacht: als Dauerschuldverhältnis zwischen dem Franchisegeber und dem Franchisenehmer. Das Partnerschafts-Franchising ist kooperativ gedacht. Es kann nicht nur bilaterale Schuldverträge zustande bringen, sondern auch ein die Franchisenehmer als autonome Partner umschließendes Netzwerk¹³.

10 *Martinek*, in: *Martinek/Semler/Habermeier* (Fn. 6), § 1 Rn. 20.

11 *Martinek/Habermeier*, in: *Martinek/Semler/Habermeier* (Fn. 6), § 23 Rn. 69 ff., in Auseinandersetzung mit *Wolf/Ungeheuer*, BB 1994, 1027.

12 Ebd.

13 Vgl. zum Subordinations-Franchising *Martinek*, in: *Martinek/Semler/Habermeier* (Fn. 6), § 4 Rn. 52 ff.; zum Partnerschafts-Franchising *Martinek*, ebd., § 4 Rn. 63 ff.; *Martinek/Habermeier*, ebd., § 23 Rn. 88 ff.

Diese Verschiedenheit der beiden Franchising-Modelle ist indes nur modelltheoretisch und damit nur typologisch eindeutig. In der Praxis liegt Franchising im irisierenden Licht einer Rechtsstruktur. Wir müssen zur Kenntnis nehmen, dass jedes Franchisesystem jedem Franchisenehmer nicht bloß die Nutzung des vom Franchisegeber in Erfüllung eines Austauschvertrags angebotenen Marketingkonzepts verschafft, sondern auch die »Zugehörigkeit zur System-Familie«¹⁴. Diese Zugehörigkeit ist zunächst nur Chance und Faktum, hat also nicht unmittelbar rechtlich greifbare Effekte. Die Frage ist aber, inwieweit sie sich doch als rechtsrelevant erweisen kann. Das wird uns bei den nächsten Leitsätzen beschäftigen. Zunächst einmal sei lediglich festgehalten, dass das Nebeneinander mehrerer koordinierter Franchisingverträge Verbundqualität aufweisen kann. Es entsteht aus schuldrechtlichen Einzelverträgen ein Netzwerk. Aus einem die Franchisenehmer faktisch verbindenden »Koalitions-Franchising«¹⁵ oder »Konföderationsfranchising«¹⁶ können sich u. U. gesellschaftsvertragliche Bindungen unter den Franchisenehmern in Form von BGB-Innengesellschaften ergeben, die nicht nur einen gemeinsamen Zweck zwischen Franchisegeber und Franchisenehmer sanktionieren, sondern auch die Franchisenehmer untereinander verbinden. Aber selbst ein Subordinations-Franchising wird umso eher eine auf ein Netzwerk hindeutende Tendenz aufweisen, je geschlossener die Kette von Franchisenehmern ist. Anhand eines einfachen Bildes lässt sich sagen, dass die einzelnen Franchiseverträge nicht wie einander nicht berührende Parallelen zu denken sind, sondern wie ein von dem Franchisegeber geknüpftes Netz. Das Franchisesystem beweist damit, obwohl nach außen nur die je einzelnen Franchisenehmer in Erscheinung treten, den Trend zur Bildung eines einmal festeren, einmal lockereren Innen-Verbundes. Die Binnenstruktur der Franchisefamilie ist also vielgestaltig.

IV. Leitsatz Nr. 4

Die Netzstruktur eines Franchisesystems kann – muss aber nicht – mit einer Konzernstruktur der Franchisefamilie einhergehen, etwa wenn eine gemeinnützige juristische Person ihre gemeinnützige Tätigkeit auf gleichgeordnete gemeinnützige Tochter-Gesellschaften mbH ausgliedert und deren Unternehmenskonzept als Franchisepaket mitliefert.

Dieser Leitsatz dient nur der Abgrenzung des uns nun bekannten Franchising-Netzwerks gegen Konzernsachverhalte. Beides kann zusammenfallen und würde z.B. zusammenfallen, wenn die ZEIT-Stiftung – ein natürlich rein phantastisches Beispiel – vier GmbH-Töchter in Berlin, Hamburg, Köln und München hätte, von

14 Vgl. *Skaupy* (Fn. 1), S. 61.

15 *Martinek*, in: *Martinek/Semler/Habermeier* (Fn. 6), § 4 Rn. 67.

16 *Martinek*, in: *Martinek/Semler/Habermeier* (Fn. 6), § 4 Rn. 71.

denen jede eine »Prepackaged Bucerius Law School« nach einem von der Stiftungsmutter standardisierten Modell anböte. Das Modell eines solchen »Franchisekonzerne« ist insofern von Interesse, als es die Überwindbarkeit der im Beitrag von *Schuben* angedeuteten Dichotomie hier Verband/da Franchisingssystem¹⁷ offenbart. Im Konzernfall kann beides voll aufeinander treffen. Ob dieser für den Fortgang der Überlegungen interessante Fall praktisch häufig ist, ist eine andere Frage. Ich will die Existenz solcher Gebilde z. B. im Krankenhausbereich keineswegs ausschließen. Ich denke aber, dass sich das Franchisemodell typischerweise da und nur da anbietet, wo die Marktpräsenz konfektioniert werden soll, ohne dass die Anbieter 100%ige Töchter sein müssen. Wir sollten also davon ausgehen, dass typischerweise keine Konzernstruktur mit dem Franchisemodell einhergeht.

V. Leitsatz Nr. 5

Der fünfte meiner Leitsätze befasst sich mit dem Organisationscharakter auch solcher Franchisesysteme, die nicht mit einer Konzernstruktur einhergehen. Auch hier wird sich zeigen, dass die Übergänge zwischen Franchisevertragssystem und Verband fließend sind. Deswegen sei noch einmal die Beobachtung aufgegriffen, dass für den Abschluss eines Franchisevertrags die »Zugehörigkeit zur Systemfamilie« ganz maßgeblich ist. Und noch einmal sei die entscheidende Frage dahin formuliert, ob nicht dieses Faktum auch rechtliche Folgen hat. Dies ist zu bejahen, und hierbei mache ich folgende Steigerungsstufen aus:

1. Die Grundlage lautet: *Schon der schuldrechtliche Franchisevertrag zwischen der Franchisegeberin und jeder Franchisenehmerin ist im Lichte der multilateralen Struktur des Netzwerks auszulegen und zu handhaben. Beispielsweise ergibt sich hieraus die Nebenpflicht sämtlicher Franchisenehmer, die im Franchisesystem zugrunde gelegte Gemeinnützigkeit nicht zu gefährden, und zwar nicht bloß im Hinblick auf die Franchisegeberin, sondern auch im Hinblick auf die Interessen aller anderen Franchisenehmer. In Betracht kommt u. U. sogar eine Schutzwirkung dieses Vertrags zugunsten der Mit-Franchisenehmer.*

Schon auf der rein schuldrechtlichen Ebene hat also der Netzcharakter des Franchisesystems unmittelbar rechtliche Auswirkungen. Jeder Einzelvertrag ist im Lichte des Ganzen auszulegen und mit Rücksicht auf das Ganze zu praktizieren. Bringt etwa ein Franchisenehmer die eigene Gemeinnützigkeit durch das Verhalten seiner Organe oder Bediensteten in Gefahr, so handelt er nicht nur gegen die Interessen des Franchisegebers (seines Vertragspartners), sondern auch gegen die Interessen aller Familienmitglieder. Der Franchisegeber als die Spinne im vernetzten System ist ihnen allen gegenüber verpflichtet, das System zu überwachen, auf vertragsmäßiges Handeln aller Partner, auch des unzuverlässigen Partners, hinzu-

¹⁷ Dem Text liegt die mündliche Fassung des Beitrages *Schuben* zugrunde.

wirken und ihm, falls nötig, sogar zu kündigen. Das gilt nicht nur im Fall einer Gefährdung der Gemeinnützigkeit, sondern bei allen das Franchisekonzept schädigenden Veränderungen (z. B. bei Qualitätsmängeln, Rufschädigungen usw.). Schwieriger ist schon die Frage, ob ein Franchisenehmer vom anderen direkt Schadensersatz verlangen kann, ob also jeder Franchisevertrag zugleich ein Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten der anderen Partner ist. Das wird man nicht generell, wohl aber von Fall zu Fall bejahen können. In jedem Fall agiert aber der Franchisegeber gewissermaßen als Treuhänder und Wächter des Gesamtsystems. Er ist jedem Franchisenehmer gegenüber für ein Funktionieren des Netzwerkes verantwortlich.

2. Nach Lage des Einzelfalls kann die Frage solcher Direktansprüche unter den Franchisenehmern wieder einfacher werden, denn: *Je nach Vertragsgestaltung können im Innenverhältnis unter den Franchisenehmern auch direkte primäre Rechte und Pflichten entstehen (BGB-Innengesellschaft)*. Von einem solchen Gesellschaftsverhältnis kann etwa ausgegangen werden, wenn der Netzvertrag unter Beteiligung aller Franchisenehmer gemeinsam gezeichnet wird. Das ist meine zweite Steigerungsstufe.

3. Aber damit nicht genug. Das Organisationsverhältnis kann sich sogar noch weiter verdichten. Es ist möglich, dem Netzwerk eine regelrecht verfasste Organisation zu geben, in die ein Franchisenehmer aufgenommen werden und aus der er ausgeschlossen werden kann. Eine solche Organisation kann eine regelrechte Schnittstelle haben, ja sogar eine Gesellschafterversammlung, in der Beschlüsse gefasst oder Empfehlungen gegeben werden können. Es gilt also: *Durch Vertragsgestaltung kann auch ein Informationssystem und sogar eine Binnenverfassung unter Einschluss aller Franchisenehmer geschaffen werden, also ein Innenverband mit Eintritt und Austritt, mit einem Beschlussorgan usw.* Wenn es sich so verhält, wird das Franchisesystem im Innenverhältnis ähnlich wie eine GmbH & Co. behandelt, also von der Franchisegeberin verantwortlich geleitet, aber als Verband organisiert. Dieser Verband kann wiederum sehr unterschiedlich gestaltet sein: Er basiert – ganz wie eine GmbH & Co. KG! – auf einer Gleichberechtigung der als Franchisenehmer von seiner Gründung an beteiligten oder dem System später beigetretenen Partner (vergleichbar den Kommanditisten einer GmbH & Co.), aber die Position des Franchisegebers (vergleichbar mit einer Komplementär-GmbH) kann ganz und gar unterschiedlich sein:

- Denkbar, aber bei dieser Gestaltung wenig wahrscheinlich, ist eine Subordination der Franchiseunternehmen unter der Oberhoheit des Franchisegebers, während die angeschlossenen Franchisenehmer nur passive Nutznießer mit wenig ausgeprägten Teilnahmerechten sind. Diese Variante weist noch Elemente des Subordinations-Franchising auf.
- Möglich ist sodann das Entstehen eines den Franchisegeber wie auch die Franchisenehmer umfassenden Gesamtverbands mit einer ausgeprägten Mitglieder-

Franchising: ein Modell für den Non-Profit-Sektor?

- demokratie, jedoch unter Wahrung der konzeptionellen Dominanz des Franchisegebers.
- Nicht ausgeschlossen ist aber schließlich auch eine Umkehrung des traditionellen Subordinationsmodells, bei der die Franchisenehmer allein den Verbandswillen bilden, während die Franchisegeberorganisation (wie bei der GmbH & Co. eine Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil) nur noch weisungsabhängige Leistungen im Auftrag der Franchisenehmergruppe erbringt, im Franchisebeispiel also Verwaltungsinstanz und Kraftzentrum für das homogene Marketingkonzept darstellt, also gleichsam nur eine in den Dienst der angeschlossenen Franchisenehmer gestellte Organisationseinheit. Das ist bemerkenswert, denn dann sind wir bei einem genossenschaftsähnlichen Modell angelangt, man kann also sagen: bei einer Innen-Genossenschaft, die nicht im Außenverhältnis, wohl aber im Innenverhältnis nach Genossenschaftsregeln geführt wird¹⁸.

VI. Leitsatz Nr. 6

Dieser Leitsatz lautet: *Obwohl das Non-Profit-Franchising keine kartellrechtliche Privilegierung genießt, wird über Kartellrechtsprobleme bei seiner Durchführung einstweilen nicht diskutiert.* Dies kann nicht verwundern, weil das Kartellrecht der Franchisesysteme¹⁹ bisher auf das Modell des kommerziellen Franchising zugeschnitten ist. Hier wird das Nachdenken erst beginnen, und dieses Nachdenken ist notwendig, wenn sich das Franchising auf diesem Sektor durchzusetzen beginnt. Wie Felix Engelsing bei gleichem Anlass vor einem Jahr vorgetragen hat, ist der dritte Sektor nicht immun gegen kartellrechtliche Kontrolle²⁰. Schon die bloße Einordnung der Franchisemodelle zwischen schuldvertraglicher Marktordnung und genossenschaftlicher Verbundstrategie lässt Fragen über Fragen aufkommen: Wie verhält es sich mit dem horizontalen Abstimmungselement jeder Franchisestruktur, und wie verhält es sich mit dem Problem einer Abstimmung beim Fundraising? Wie sind die Vertriebsbindungen zu beurteilen, wie das Problem der Marktmacht beim Subordinations-Franchising? Diese Fragen liegen außerhalb des gestellten Themas. Ihre Virulenz wird aber unausweichlich, wenn sich das Franchisemodell im Non-Profit-Sektor durchsetzt.

18 Der Verfasser arbeitet seit geraumer Zeit am Modell »virtueller Rechtspersonen«; vgl. etwa Karsten Schmidt, »Ersatzformen« der Stiftung – Unselbständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 2002, S. 175 ff.; ders., Hochschulen in Rechtsformen des privaten Rechts, in: Kämmerer/Rawert (Hrsg.), Hochschulstandort Deutschland, 2003, S. 105 ff.

19 Dazu eingehend Martinek/Habermeier, in: Martinek/Semler/Habermeier (Fn. 6), § 24.

20 Engelsing, in: Non Profit Law Yearbook 2002, 2003, S. 105 ff.

VII. Summary

The origin of franchise systems has to be understood in a commercial context. There are, however, neither legal nor economic reasons not to extend the area of franchise concepts to non-commercial activities. Accordingly both non-profit organisations and commercial undertakings can make use of franchises. Nonetheless, franchising is still not predominant in the non-profit sector, which might, *inter alia*, be due to the fact that each franchisee has to fulfil all public utility requirements.

From a legal point of view, it is the individual franchisee but not the franchisor who is bound by contracts with third parties. This holds true although the general public traditionally has but the franchisor's trademark and name in mind.

Conceptually, two franchise systems have to be distinguished: subordination franchising (emphasising the relationship of franchisor and franchisee) and associate franchising (stressing the network between the franchisor and all franchisees as well as the network effects among the franchisees themselves). For practical reasons it is not possible to distinguish sharply between these two systems since in practice the effects tend to vary from case to case and from time to time.

Although the »family effect« is of high significance in any franchise system one must not automatically conclude that franchisor and franchisee(s) form a group of companies in the legal sense, because there are various types of intra-organisation of franchise families. In any case, however, there are other significant legal effects such as the duty of loyalty or the duty to be considerate of other franchisees. In a non-commercial context, for example, a franchisee must not act in a manner that endangers the public utility status of other franchisees or the franchise system as a whole. Occasionally, franchise systems might constitute a contract for the benefit of a third party or the franchisees might form a partnership; and under special circumstances the franchisor might become party to this undertaking.

Lawyers should finally bear in mind that franchise systems are subject to anti-trust law.

Der Dritte Sektor im wohlfahrtsstaatlichen Arrangement der post-sozialistischen Visegrád-Staaten

MATTHIAS FREISE / ANNETTE ZIMMER

I. Einleitung.....	175	V. Der Dritte Sektor in der Phase der Modernisierung des wohlfahrtsstaatlichen Arrangements.....	188
II. Der Dritte Sektor in der Phase der Krise und des demokratischen Wandels.....	178	VI. Resümee und Perspektiven.....	192
III. Der Dritte Sektor im Ost-West-Vergleich.....	181	VII. Summary.....	194
IV. Der Dritte Sektor im wohlfahrtsstaatlichen Arrangement.....	184		

I. Einleitung

Während die Transformation der politischen Systeme in den vier Visegrád-Staaten Polen, Tschechien, der Slowakei und Ungarn 14 Jahre nach der »samtenen Revolution« weitgehend abgeschlossen ist, befindet sich der Umbau der wohlfahrtsstaatlichen Systeme dieser Länder noch in der Anfangsphase. Gleichwohl kann man bereits festhalten, dass die Staatszentrierung wohlfahrtsstaatlicher Leistungserstellung nicht beibehalten werden wird. Dies gilt insbesondere für die personenbezogenen Leistungen im Gesundheitswesen und im breiten Spektrum der sozialen Dienste. Allerdings ist bisher kaum untersucht worden, wie die Entstaatlichung der personenbezogenen wohlfahrtsstaatlichen Dienstleistungserstellung erfolgt und vor allem, welche neuen Akteure – privat-kommerzielle oder aber gemeinnützige Nonprofit-Organisationen (NPOs) – an die Stelle der traditionellen staatlichen Träger treten.

Ein Grund hierfür ist in der Tradition der vergleichenden Wohlfahrtsstaatsforschung zu sehen, die bislang nahezu ausschließlich monetäre Transferzahlungen bzw. die Ausgestaltung der klassischen sozialen Sicherungssysteme und die staatliche Sozialquote¹ in den Blick genommen hat. Den personenbezogenen Dienstleistungen, wie etwa im Pflege- oder Heimbereich, bei der Kindererziehung und -betreuung sowie im Kontext von Reha-Maßnahmen, wurde demgegenüber ein eher nachgeordneter Stellenwert eingeräumt.

Dies hat sich inzwischen jedoch insofern geändert, als der personenbezogenen Dienstleistungserstellung nicht zuletzt infolge der demografischen Entwicklung im wohlfahrtsstaatlichen Leistungskanon ein zunehmend wichtigerer Stellenwert

1 Diese wird definiert als Anteil der staatlichen Sozialausgaben am BIP, wobei als Sozialausgaben vorrangig der Finanzaufwand für die klassischen Sozialversicherungssysteme erfasst wird.

zukommt. Dementsprechend haben Fragen des *Institutional Choice* sowie des *Welfare Mix*² der Trägerschaft der Leistungsersteller deutlich an Relevanz gewonnen. Darüber hinaus hat sich die Sicht auf den Wohlfahrtsstaat inzwischen nachhaltig geändert. Dieser wird mittlerweile als komplexes Arrangement³ bzw. als *Welfare Regime* der Wohlfahrtsproduktion betrachtet, das *Esping-Andersen* definiert als »the combined, interdependent way in which welfare is produced«.⁴

Dass im Rahmen des *Welfare Regime* Organisationen des Dritten Sektors ein wichtiger Stellenwert zukommt, wird in neueren Arbeiten sowohl von *Esping-Andersen* als auch von *Kaufmann* anerkannt. Während *Esping-Andersen* bemerkt, dass die Triade der Wohlfahrtsproduktion von Markt, Staat und Familie zu ergänzen sei durch einen »third sector of voluntary, or non-profit, welfare delivery«⁵, differenziert *Kaufmann* zwischen vier Typen der Wohlfahrtsproduktion, nämlich »marktvermittelte Produktion durch Unternehmen, staatlich gesteuerte Produktion, assoziative Produktion und Haushaltsproduktion«⁶. Unter die assoziative Produktion subsumiert er das Leistungsprofil des Dritten Sektors.

Zum Dritten Sektor zählt ein breites Spektrum von Organisationen, das sich z.B. in Deutschland von den im Bereich Soziales tätigen Wohlfahrtsverbänden über die Sport- und Hobbyvereine bis hin zu Stiftungen und Öko-Initiativen erstreckt. Gemeinsam ist den diesem Bereich zuzurechnenden Organisationen, dass sie aufgrund ihrer Handlungslogiken den Konkurrenzsektoren Markt und Staat nicht eindeutig zuzuordnen sind.⁷ Ferner bestehen wichtige konstitutive Merkmale darin, dass Dritte-Sektor-Organisationen auf die Organisationsressource Solidarität rekurren, in einem gewissen Umfang von freiwilligen Leistungen (Geld- und Zeitspenden) getragen werden und in ihrer Zielsetzung »missionorientiert« sind bzw. zumindest ihrem Ursprung nach weltanschaulich-gemeinnützige Organisationsziele vertreten und damit auch eine normative Komponente aufweisen.⁸

Hatte man den Dritten Sektor bislang eher aus einer verwaltungswissenschaftlichen Perspektive betrachtet, so rückt im Umfeld der Debatte um die Reform des Europäischen Regierungssystems sowie im Kontext der Civil-Society-Diskussion

2 Vgl. *Evers/Olk*, Wohlfahrtspluralismus, 1986.

3 *Kaufmann* definiert wohlfahrtsstaatliches Arrangement als »ein grundsätzlich komplementäres, jedoch spannungsreiches Verhältnis von marktwirtschaftlicher Güterproduktion einerseits und einem staatlich regulierten Bereich der Arbeitsbeziehungen, der Einkommenssicherung und der Produktion essentieller Dienstleistungen andererseits«. *Kaufmann*, Sozialpolitik und Sozialstaat, 2000, S. 132.

4 *Esping-Andersen*, Social Foundations of Postindustrial Economies, 2000, S. 34.

5 *Esping-Andersen* (Fn. 4), S. 34 Fn. 2.

6 *Kaufmann* (Fn. 3), S. 216.

7 Vgl. *Seibel*, Dritter Sektor, in: Bauer (Hrsg.), Lexikon des Sozial- und Gesundheitswesens, 1992, S. 455–460.

8 Vgl. *Priller/Zimmer*, Dritte Sektor Organisationen zwischen Markt und Mission, in: Gosewinkel/Kocka/Rucht (Hrsg.), Zivilgesellschaft: national und transnational 2004, S. 105–127, hier: S. 106.

gerade letzteres – die zivilgesellschaftliche Komponente – ins Zentrum des Interesses.⁹ Im Rahmen der aktuellen Wohlfahrtsstaatsreformdebatten genießen Dritte-Sektor- bzw. Nonprofit- oder zivilgesellschaftliche Organisationen insofern einen prominenten Stellenwert, als sie Möglichkeiten eröffnen, soziale Dienstleistungserstellung mit bürgerschaftlichem Engagement und sozialer Verantwortung zu verbinden.¹⁰

Welcher Stellenwert den Organisationen des Dritten Sektors als »organisierter Zivilgesellschaft« im Rahmen der Transformation des Wohlfahrtsstaates in den Visegrád-Staaten zukommt, wird im folgenden Beitrag behandelt, der neben den Ergebnissen des international vergleichenden Johns Hopkins-Projekts¹¹ maßgeblich auf die im Rahmen des Projektes »Future of Civil Society«¹² durchgeführten Policy-Analysen rekurriert. Hierbei wird zunächst unter Bezugnahme auf das Phasenmodell der Transformationsforschung¹³ auf die Bedeutung des Dritten Sektors in den Visegrád-Staaten für die Phase der Krise des alten Systems sowie der des demokratischen Wandels eingegangen. Daran anschließend wird basierend auf den Ergebnissen des Johns Hopkins-Projektes die interne Strukturierung des Sektors in den Visegrád-Staaten im Vergleich zu derjenigen westeuropäischer Länder vorgestellt. Abschließend wird unter Bezugnahme auf drei idealtypische Modelle der Einbindung des Dritten Sektors in das wohlfahrtsstaatliche Arrangement und unter Rekurs auf die Ergebnisse des focs-Projektes die Frage diskutiert, wohin sich die soziale Dienstleistungserstellung in den Visegrád-Staaten aktuell entwickelt. Welchem der in den »alten Demokratien« vorzufinden Modellen der *Public Private Partnership* des wohlfahrtsstaatlichen Arrangements unter Einbindung von Dritte-Sektor-Organisationen schließen sich die mittel- und osteuropäischen Länder an?

9 Vgl. Forschungsjournal Neue Soziale Bewegungen, Konturen der Zivilgesellschaft. Zur Profilierung eines Begriffs, Heft 2/2003; *Anheier/Priller/Zimmer*, Zur zivilgesellschaftlichen Dimension des Dritten Sektors, in: Klingemann/Neidhardt (Hrsg.), Die Zukunft der Demokratie. Herausforderungen im Zeitalter der Globalisierung, 2000, S. 71–98, hier: S. 72 ff.; *EU-Kommission*, Europäisches Regieren. Weißbuch, 2002.

10 In Anlehnung an die Definition der Europäischen Kommission werden die Bezeichnungen Dritter und Nonprofit-Sektor sowie Nonprofit- (NPO), Dritte-Sektor- sowie freiwillige und zivilgesellschaftliche Organisation im Folgenden synonym verwendet. Vgl. *EU-Kommission*, Weißbuch; vgl. außerdem *Pankoke*, Subsidiäre Solidarität und freies Engagement, in: Rauschenbach u.a. (Hrsg.), Von der Wertgemeinschaft zum Dienstleistungsunternehmen, 1995, S. 54–83.

11 Vgl. *Salamon u.a.* (Hrsg.), *Global Civil Society. Dimensions of the Nonprofit Sector*, 1999.

12 Ziel des focs-Projektes, das von der Bosch-Stiftung getragen wird, ist die Erarbeitung praxisrelevanten Wissens für Dritte-Sektor- bzw. Nonprofit-Organisationen in Mittel- und Osteuropa. Nähere Informationen zum Projekt findet man im Internet unter: www.focs-net.org. Die Veröffentlichung der Projektergebnisse erfolgt in *Zimmer/Priller* (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004.

13 Vgl. *Merkel*, Systemtransformation, 1999, S. 135 ff.

II. Der Dritte Sektor in der Phase der Krise und des demokratischen Wandels

Für die erste Phase der Transformation, der Krise des alten Regimes, waren die dem Dritten Sektor als »organisierter Zivilgesellschaft«¹⁴ zuzurechnenden Organisationen und Bewegungen von zentraler Bedeutung. Man erinnere sich nur an *Solidarnosc* in Polen oder an die Bewegung *Charta 77* in Tschechien. Neben den Dissidentengruppen, die im Anfang größtmäßig kaum von Bedeutung waren, gab es damals in allen osteuropäischen Ländern ein breites Spektrum von vergleichsweise politisch angepassten so genannten Vorfeldorganisationen, wie z.B. Gewerkschaften oder auch vereinsähnliche Gruppierungen in den Bereichen Sport, Kultur und Freizeit¹⁵, die weitgehend unter staatlicher Kontrolle standen, z.T. vom jeweiligen Regime finanziert wurden und mitunter auf Zwangsmitgliedschaft basierten.¹⁶ Spätestens aber ab den 1980er Jahren nahm die Entstehung solcher Gruppen und Vereinigungen deutlich zu, die in mehr oder minder organisierter Form das Machtmonopol des Staates in Frage stellten und es auch verstanden, unorganisierte Interessen abseits vom politischen System zu bündeln.¹⁷ Zwar reagierte das politische System auf diese Organisationen etwa in Polen oder in Ungarn nicht durchweg restriktiv. Je nach politischer Großwetterlage ließ man sie durchaus »an der langen Leine« gewähren, so dass es etwa in Polen Organisationen wie der Kinderrechtsliga gelang, weitgehend unabhängig vom Staat zu agieren.¹⁸ An eine offizielle Anerkennung oder gar an eine Berücksichtigung und Einbindung in wohlfahrtsstaatliche Politiken war jedoch nicht zu denken. Der Staatszentrismus war gerade auch bei der wohlfahrtsstaatlichen Leistungserstellung ein Charakteristikum des ehemaligen Ostblocks.¹⁹

In der Endphase der sozialistischen Systeme, in der sich die Diskrepanz zwischen realsozialistischer Wirklichkeit und angestrebter Zielsetzung zunehmend offenbarte und sich die administrative und politische Leistungsfähigkeit des Staates drastisch verschlechterte, manifestierten sich Dissidentenbewegungen aber schließlich dermaßen, dass es den sozialistischen Regimen nicht mehr gelang, diese

14 *Anbeier/Priller/Zimmer* (Fn. 9), S. 72.

15 Vgl. *Anbeier/Priller*, *The Non-Profit Sector in East-Germany: before and after Unification*, in: *Voluntas* 1991, Heft 1, S. 78–94.

16 Vgl. *Mansfeldová/Szabó*, *Zivilgesellschaft im Transformationsprozeß Ost-Mitteleuropas: Ungarn, Polen und die Tschechoslowakei*, in: *Merkel* (Hrsg.): *Systemwechsel 5. Zivilgesellschaft und Transformation*, 2000, S. 89–114, hier: S. 90 ff.

17 Vgl. *Kubik*, *Between the State and Networks of »Cousins«: The Role of Civil Society and Noncivil Associations in the Democratisation of Poland*, in: *Bermeo/Nord* (Hrsg.), *Civil Society before Democracy. Lessons from Nineteenth-Century Europe*, 2000, S. 181–207, hier: S. 184 ff.

18 Vgl. *Juros* u.a., *From Solidarity to Subsidiarity: The Nonprofit Sector in Poland*, in: *Zimmer/Priller* (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004, S. 557–599, hier: S. 560.

19 Zur Transformation postsozialistischer Wohlfahrtspolitiken vgl. die zahlreichen Arbeitspapiere des SOCO-Projektes am Institut für die Wissenschaft vom Menschen, Wien (Internet: www.iwm.at).

unter Kontrolle zu halten. Der Staat sah sich einer »organisierten Zivilgesellschaft« gegenüber, die Protest zu artikulieren und zu bündeln verstand, dabei auf das Engagement weiter Bevölkerungsteile zurückgreifen konnte und damit nicht unerheblich zur Auflösung des alten politischen Systems beitrug.²⁰ Die zivilgesellschaftlichen Bewegungen destabilisierten in dieser Phase des Transformationsprozesses aber nicht nur das alte Regime, sie stellten gleichzeitig auch ein Rekrutierungsreservoir für die Besetzung der im Entstehen begriffenen neuen Institutionen.²¹

Mit dem Übergang zum demokratischen Rechts- und Verfassungsstaat erfolgte die Legalisierung der Zivilgesellschaft. Jetzt waren die Gruppierungen mit der Herausforderung konfrontiert, sich in das demokratische System zu integrieren und damit den Wandel vom Opponenten gegen den Staat hin zu stabilisierenden und konsolidierenden Trägern des Transformationsprozesses zu vollziehen. Damit konstituierte sich auf dem Fundament, das die Dissidentenbewegungen im Vorfeld des Zusammenbruchs der alten Systeme gelegt hatten, erstmals nach Jahrzehnten autoritärer Herrschaft ein legaler Dritter Sektor.²²

Betrachtet man die Entwicklung des Dritten Sektors in der Zeit direkt nach 1989, so kann man einen rasanten Aufschwung ausmachen. Unmittelbar mit Inkrafttreten der neuen Verfassungen und der damit verbundenen Garantie des Vereinigungsrechts erlebte der Dritte Sektor in den Visegrád-Ländern einen wahren Organisationsgründungsboom. Etwa Dreiviertel der heutigen Organisationen der »organisierten Zivilgesellschaft« sind nach 1990 entstanden.²³ Organisationen des Dritten Sektors gründeten sich auf allen Gebieten, der Hauptanteil der Neugründungen ließ sich jedoch in den Visegrád-Ländern in jenen Bereichen feststellen, die unter dem Oberbegriff »Anwaltschaftliche Tätigkeit« subsumiert werden können, also vor allem auf dem Gebiet des Umweltschutzes, der Demokratieförderung, des Minderheitenschutzes sowie bei Organisationen, die sich für Gruppen einsetzten, die vom sozialistischen System jahrzehntelang keinerlei oder nur unzureichende

20 Vgl. *Mansfeldová/Szabó* (Fn. 16), S. 92 ff.

21 Vgl. *Anheier/Toepler*, *The Nonprofit Sector and the Transformation of Societies: A Comparative Analysis of East Germany, Poland and Hungary*, in: Powell/Clemens (Hrsg.), *Private Action and the Public Good*, 1998, S. 177–189.

22 Nach *Kubik* sind hier verschiedene Organisationstypen zu differenzieren: nämlich erstens reformierte sozialistische Vorfeldorganisationen, die nun tatsächlich unabhängig vom Staat agierten, Absplitterungen von diesen Vorfeldorganisationen, die charakteristisch für den neu gewonnenen Interessenpluralismus sind, Neugründungen von Organisationen, die häufig Institutionalisierungen zivilgesellschaftlicher Bewegungen darstellen, sowie wiederbelebte Organisationen, die ihre Wurzeln noch in der Zeit vor der autoritären Herrschaft hatten. Vgl. *Kubik*, *Cousins*, S. 187 f.

23 Vgl. *Mansfeldová* u.a., *Civil Society in Transition: Civic Engagement and Nonprofit Organizations in Central and Eastern Europe after 1989*, in: Zimmer/Priller (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004, S. 99–118, hier: S. 103.

Unterstützung erwarten konnten, wie etwa Drogensüchtige, HIV-Infizierte, Homosexuelle, ethnische Minderheiten etc.²⁴

Allerdings begann mit der sog. demokratischen Institutionalisierung und Konsolidierung²⁵ ab Mitte der 1990er Jahre für den Dritten Sektor in den Visegräd-Ländern eine problematische Periode, die von Zeitzeugen als Phase der Unsicherheit charakterisiert wird. Einerseits schwächte sich die Gründungseuphorie der ersten Jahre deutlich ab, und bei zahlreichen Bürgern ließ sich ein zunehmendes Desinteresse an öffentlichen Problemen und ein Rückzug in die Privatsphäre feststellen.²⁶ Andererseits begannen die nationalen Regierungen in allen Ländern, insbesondere aber in der zu dieser Zeit semiautoritär regierten Slowakei, eine eher reservierte bis sogar ablehnende Haltung gegenüber dem Sektor und seinen Organisationen einzunehmen. So wurden u.a. gesetzliche Regelungen, die sich steuerrechtlich günstig für NPOs ausgewirkt hatten, zurückgenommen. Diese restriktive Haltung wurde vor dem Hintergrund einer zunehmenden Infragestellung der Legitimität zivilgesellschaftlicher Organisationen eingenommen, die in den Augen einiger Regierungen aufgrund ihres nicht vorhandenen Wählermandats in ihrem Einfluss zurückgedrängt werden sollten. Als Beispiel hierfür ist die leidenschaftlich geführte Debatte zwischen Staatspräsident Havel, der als glühender Verfechter einer starken Zivilgesellschaft auftrat, und Ministerpräsident Klaus, der NPOs einen Mangel an Legitimität anlastete, anzuführen.²⁷ Mit Blick auf die Rolle der »organisierten Zivilgesellschaft« im Kontext des *Welfare Regimes* ist ferner zu berücksichtigen, dass es den post-kommunistischen Parteien zwischenzeitlich gelungen war, sich zu re-etablieren.²⁸ Eine Veränderung des klassischen wohlfahrtsstaatlichen Arrangements mit einer ausdrücklich positiven Haltung gegenüber dem Dritten Sektor und seinen Organisationen war von dieser Seite nur bedingt zu erwarten. Entsprechendes galt jedoch auch für die konservativen Parteien, die wie etwa in Tschechien, ganz auf eine neoliberale Reformpolitik setzten und insofern im Hinblick auf die Reform des wohlfahrtsstaatlichen Arrangements vorrangig primär marktwirtschaftlich orientierte Lösungen favorisierten.²⁹

Insofern ist es auch nicht verwunderlich, dass das im Stichjahr 1995 im Rahmen des vergleichenden Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Projects ermittelte statistische Profil des Sektors in Osteuropa die Schwäche des Sektors im Be-

24 Vgl. hierzu auch die Länderprofile in *Zimmer/Priller* (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004.

25 Vgl. *Merkel* (Fn. 13), S. 135 ff.

26 Vgl. *Frič*, *Political Developments after 1989 and their Impact on the Nonprofit Sector*, in: *Zimmer/Priller* (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004, S. 217–241, hier: S. 222; *Mansfeldová/Szabó* (Fn. 16), S. 97.

27 Vgl. *Frič* u. a., *Defining the Nonprofit Sector: The Czech Republic*, 1998, S. 7 ff.

28 Vgl. *Grotz*, *Politische Institutionen und post-sozialistische Parteiensysteme in Ostmitteleuropa*, 2000.

29 Vgl. *Kostelecký*, *Political Parties after Communism. Developments in East-Central Europe*, 2002, S. 137 ff.

reich der wohlfahrtsstaatlichen Dienstleistungserstellung deutlich macht.³⁰ Gleichzeitig lassen sich anhand der ermittelten Daten aber zum einen auch das »sozialistisches Erbe« des Sektors und zum anderen seine Stärke in den eher von den Dissidentenbewegungen geprägten Bereichen erkennen.

III. Der Dritte Sektor im Ost-West-Vergleich

Koordiniert von der gleichnamigen Universität in Baltimore (USA) wird seit 1990 unter Leitung von *Lester M. Salamon* 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.³¹ Dem Johns Hopkins-Projekt sind derzeit weltweit mehr als 20 Länder angeschlossen, darunter auch Ungarn, Tschechien, Polen und die Slowakei.³²

Nach den Ergebnissen des Johns Hopkins-Projektes lässt sich gemessen an seiner Größe wie auch seiner internen Strukturierung ein deutlicher Unterschied zwischen dem Dritten Sektor in Ost- und demjenigen in Westeuropa feststellen. Zum einen war der Anteil des Sektors an der Gesamtbeschäftigung, gemessen an Vollzeitäquivalenten, wesentlich kleiner als im Westen³³, zum anderen hatten die Bereiche der wohlfahrtsstaatlichen Leistungserstellung in Osteuropa einen sehr geringen Anteil an der Gesamtbeschäftigung des Sektors, während diese Bereiche in Westeuropa die Kernbereiche der Nonprofit-Beschäftigung darstellen.

30 Vgl. *Salamon*, Der Dritte Sektor im internationalen Vergleich, in: *Priller/Zimmer* (Hrsg.), *Der Dritte Sektor international. Mehr Markt – weniger Staat?*, 2001, S. 29–56, hier: S. 37 f.

31 Zu den Projektergebnissen vgl. *Salamon* (Fn. 11); *Salamon/Anheier*, *The Emerging Sector*, 1994; *Priller/Zimmer* (Hrsg.), *Der Dritte Sektor international. Mehr Markt – weniger Staat?*, 2001.

32 Im Rahmen des Johns Hopkins-Projektes wird mit einer einheitlichen Definition der Nonprofit-Organisation gearbeitet, die vorrangig an operativen Kriterien ausgerichtet ist. Danach sind zum Nonprofit-Sektor alle diejenigen Organisationen zu rechnen, die formell strukturiert, organisatorisch unabhängig vom Staat und nicht gewinnorientiert sind, eigenständig verwaltet werden sowie keine Zwangsverbände darstellen. Gleichzeitig wird die quantitative Erfassung des Sektors auf Länderebene anhand von Tätigkeitsbereichen vorgenommen. Da auf kein bestehendes Klassifikationssystem zurückgegriffen werden kann, wird den Erhebungen im Rahmen des Projektes die International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO) als eigenständige Taxonomie der Tätigkeitsbereiche von Nonprofit-Organisationen zugrunde gelegt. Vgl. *Priller/Zimmer*, *Wohin geht der Dritte Sektor? Eine Einführung*, in: *Priller/Zimmer* (Hrsg.), *Der Dritte Sektor international. Mehr Markt – weniger Staat?*, 2001, S. 9–26, hier: S. 12 ff.; *Salamon/Anheier*, *In search of the nonprofit sector. I: The question of Definitions*, in: *Voluntas* 1992, Heft 2, S. 125–151; *Salamon/Anheier*, *In search of the nonprofit sector. II: The problem of Classification*, in: *Voluntas* 1992, Heft 3, S. 267–309.

33 Vgl. *Salamon* (Fn. 11), S. 283 ff.

Tabelle 1: Beschäftigungsintensität des Dritten Sektors im Vergleich

	Anteil des Dritten Sektors an der Gesamtbeschäftigung
Polen	1,9 %
Tschechische Republik	2,8 %
Slowakische Republik	0,9 %
Ungarn	1,3 %
Rumänien	0,3 %
Durchschnitt Westeuropa	6,9 %
Durchschnitt übrige Industrieländer	6,9 %
Durchschnitt Lateinamerika	2,1 %
Durchschnitt aller 22 untersuchten Staaten	4,9 %

Quelle: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project 1995

So waren 1995 durchschnittlich lediglich 1,3 Prozent der Erwerbstätigen im Dritten Sektor Mittel- und Osteuropas tätig. Der Gesamtdurchschnitt aller in der Erhebung untersuchten Staaten lag bei 4,9 %. In den Visegrád-Staaten erreichte der Sektor mit einem Anteil von 2,8 % an der Gesamtbeschäftigung den höchsten Anteil in Tschechien, gefolgt von Polen (1,9 %), Ungarn (1,3 %) und der Slowakischen Republik (0,9 %).³⁴

Tabelle 2: Interne Strukturierung des Dritten Sektors im Vergleich

	Mittel- und Osteuropa	Westeuropa
Umweltschutz	9 %	3 %
Entwicklungsförderung	7 %	6 %
Berufsverbände	10 %	3 %
Kultur und Freizeit	33 %	10 %
Soziale Dienste	13 %	26 %
Gesundheitswesen	8 %	22 %
Bildung	15 %	28 %
Sonstige	5 %	1 %

Quelle: Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project 1995³⁵

³⁴ Vgl. *Salamon* (Fn. 30), S. 34.

³⁵ Anmerkung zu Tabelle 2: Im Johns Hopkins-Projekt wurde Polen bei der Zusammenstellung der Daten nicht berücksichtigt. Ein Abgleich mit den polnischen Daten verändert das Bild jedoch nicht wesentlich.

Deutlich zeigt sich einerseits der hohe Stellenwert der in besonderem Maße zivilgesellschaftlich geprägten Bereiche wie der des Umweltschutzes und der Entwicklungsförderung für den Dritten Sektor in Osteuropa. Die Organisationen des Dritten Sektors nehmen hier in einem beachtlichen Umfang Aufgaben wahr, die der Staat nicht übernehmen wollte oder konnte.

Andererseits wird das Erbe der sozialistischen Vergangenheit deutlich. Berufsverbände/Gewerkschaften sowie der Bereich Kultur und Freizeit waren unter den sozialistischen Regimen in hohem Maße gefördert worden. Organisationen, die nach 1990 aus sozialistischen Vorfeldorganisationen hervorgingen, bescherte ihre Vergangenheit offensichtlich einen Startvorteil gegenüber anderen Organisationen des Dritten Sektors.³⁶ Oftmals konnten sie ihr Vermögen aus dem Staatsbesitz hinüberretten, was es ihnen ermöglichte, eine relativ große Anzahl an hauptamtlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern zu beschäftigen.³⁷

Im Gegensatz hierzu ist der Anteil der traditionellen Wohlfahrtsbereiche – Gesundheitswesen, soziale Dienstleistungen und Bildung – in den Visegrád-Staaten hinsichtlich der Beschäftigten deutlich kleiner als in Westeuropa. Sicherlich ist die Beschäftigung im Dritten Sektor kein Schlüsselindikator, an dem sich Aussagen über die Einbindung des Sektors in die Wohlfahrtspolitik eines Staates festmachen lassen. Da soziale Leistungen jedoch in hohem Maße den Einsatz hauptamtlichen Personals erfordern, ist die Beschäftigung zumindest ein Indiz für die 1995 relativ geringe Bedeutung des Dritten Sektors im Rahmen der wohlfahrtsstaatlichen Leistungserstellung.

Bei der Einschätzung des Stellenwerts des Sektors im wohlfahrtsstaatlichen Arrangement Mitte der neunziger Jahre sind die für den Sektor in dieser Phase nicht gerade günstigen Kontextbedingungen zu berücksichtigen. Nach wie vor richtete die Bevölkerung die Erwartungen an wohlfahrtsstaatliche Leistungserstellung nahezu ausschließlich an den Staat. Insofern ist die Anerkennung des Dritten Sektors als Erbringer sozialer Dienstleistungen, wie sie in den westeuropäischen Ländern auch infolge des Subsidiaritätsgedankens stark ausgeprägt ist, in der Bevölkerung kaum vorhanden. Traditionen ehrenamtlichen Engagements in zivilgesellschaftlichen Organisationen mit dem Tätigkeitsfeld Gesundheitswesen oder im Sozialbereich sind daher in den Visegrád-Staaten kaum ausgeprägt.³⁸ Insbesondere ist jedoch auf die damals eher negativ abwartende Haltung der Regierungen gegenüber einem verstärkten Engagement von Dritte-Sektor-Organisationen in den Bereichen der wohlfahrtsstaatlichen Leistungserstellung hinzuweisen.³⁹

36 Vgl. *Anbeier/Toepler* (Fn. 21), S. 183.

37 Vgl. hierzu die Länderprofile in *Zimmer/Priller* (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004.

38 Das bedeutet natürlich nicht, dass diese Dienste in den Visegrád-Staaten nicht erbracht werden. Der Familie kommt hier eine zentrale Rolle besonders bei den Pflegedienstleistungen zu. Vgl. *Sozanská et al.*, *Management of Volunteers*, in: *Zimmer/Priller* (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004, S. 221–247, hier: S. 223.

39 *Frič* zeichnet diese Entwicklung für Tschechien und Polen nach. Vgl. *Frič* (Fn. 26), S. 223 ff.

Allerdings lässt sich seit etwa 1998 in den Visegrád-Staaten ein erneuter Wandel der Haltung des Staates gegenüber dem Dritten Sektor und seinen Organisationen feststellen, wobei eine stärkere Einbeziehung in das wohlfahrtsstaatliche Arrangement wie auch eine Indienstnahme für administrativ initiierte Dezentralisierungsmaßnahmen diskutiert wird. In ihren Policy-Überlegungen orientieren sich die Visegrád-Staaten maßgeblich an den der vergleichenden Wohlfahrtsstaatsforschung entlehnten Modellen der Einbindung des Sektors, auf die im Folgenden in einem Überblick eingegangen wird.

IV. Der Dritte Sektor im wohlfahrtsstaatlichen Arrangement

Bei der Betrachtung, wie der Dritte Sektor als Wohlfahrtsproduzent in ein *Welfare Regime* eingebettet ist, wird in der Regel auf die Typologie von *Esping-Andersen*⁴⁰ Bezug genommen und die spezifische Position zivilgesellschaftlicher Organisationen im liberalen, sozialdemokratischen und konservativen *Welfare Regime* idealtypisch charakterisiert.⁴¹

Typisch für das liberale wohlfahrtsstaatliche Arrangement sind vergleichsweise niedrige staatliche Sozialausgaben. Starke ideologische und politische Widerstände gegen eine Ausweitung staatlicher Sozialleistungen und eine klare Bevorzugung privater sozialer Maßnahmen liegen diesem Regime zugrunde. Es handelt sich um einen *residual Welfare State*, der im Bereich der personenbezogenen sozialen Dienstleistungen jedoch einen breiten Raum für private Anbieter, und zwar sowohl zivilgesellschaftliche als auch kommerzielle Organisationen bereithält. Folgerichtig werden aus einer *supply-side*-Perspektive zivilgesellschaftliche Organisationen gleichgesetzt mit privat-kommerziellen Anbietern. Die Zusammenarbeit zwischen Staat und den Erstellern sozialer Dienstleistungen ist vertragsbasiert und wird unter Konkurrenzbedingungen gestaltet, wobei zivilgesellschaftliche und privat-kommerzielle Anbieter miteinander um den Zuschlag für staatliche Kontrakte konkurrieren. Staatlicherseits werden NPOs insofern nicht als Ersteller sozialer Dienstleistungen privilegiert, als ihnen keine Sonderrechte bei der Einwerbung von Kontrakten eingeräumt werden.⁴² Gleichwohl genießen Organisationen des Dritten Sektors auch in diesem Modell gegenüber privat-kommerziellen Anbietern eine Sonderstellung, da sie als gemeinnützige Organisationen steuerrechtlich begünstigt sind und Spenden und Sponsoringgelder einwerben können. Die Zusammenarbeit zwischen Staat und Drittem Sektor wird in diesem Modell von einer ausgeprägten *Contract Culture* geprägt.⁴³ NPOs

40 Vgl. *Esping-Andersen* (Fn. 4).

41 Vgl. *Salamon/Anheier*, *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*, 1997; *Janoski*, *Citizenship and Civil Society*, 1998.

42 Vgl. *Smith*, *The Transformation of Social Services in the United States*, in: Zimmer/Stecker (Hrsg.), *Strategy Mix. Nonprofit-Organisations – Vehicles for Social and Labour Market Integration*, im Erscheinen.

43 Vgl. *Smith/Lipsky*, *Nonprofits for Hire. The Welfare State in the Age of Contracting*, 1993, S. 206 ff.

sind in Organisationsverhalten und -kultur in hohem Maße unternehmensähnlich mit einem deutlichen Schwerpunkt auf Effizienz und Professionalität. Einnahmen aus wirtschaftlicher Tätigkeit, d.h. aus Gebühren für Dienstleistungen, sind ihre wichtigste Einkommensquelle.

Das sozialdemokratische Regime markiert in gewisser Weise den Gegenpol zum liberalen. Die Sozialausgaben sind hier hoch. Es wird eine große Auswahl sozialer personenbezogener Dienstleistungen angeboten, die staatlich finanziert sind und auch von staatlichen Einrichtungen erstellt werden. Insofern bleibt im sozialdemokratischen Regime für den Nonprofit-Sektor bei der sozialen Dienstleistungserstellung kaum Raum.

Das sozialdemokratische Regime darf jedoch nicht gleichgesetzt werden mit den staatssozialistischen *Welfare-Regimen* der Länder des ehemaligen Ostblocks. Ein wesentlicher Unterschied besteht darin, dass im sozialdemokratischen Modell die Erstellung sozialer Dienstleistungen dezentral erfolgt und schwerpunktmäßig von den Kommunen geleistet wird. Ein derart rigider Zentralismus, wie er den sozialistischen *Welfare Regimen* zu eigen war, ist dem sozialdemokratischen Regime fremd. Gemeinsamkeiten bestehen jedoch im Hinblick auf die geringe Bedeutung gemeinnütziger Organisationen für die Wohlfahrtsproduktion. Allerdings lässt sich aktuell feststellen, dass klassischerweise dem sozialdemokratischen Regimetyp zugeordnete Wohlfahrtsstaaten, wie etwa Schweden, zivilgesellschaftliche Organisationen zunehmend als gegenüber staatlichen Einrichtungen alternative Ersteller von sozialen Dienstleistungen entdecken.⁴⁴

Das konservative Wohlfahrtsstaatsarrangement ist im Hinblick auf die Höhe der Sozialausgaben in die Nähe des sozialdemokratischen Regimes einzuordnen, während es im Hinblick auf den Raum, den es der Wohlfahrtsproduktion durch zivilgesellschaftliche Organisationen einräumt, eher mit dem liberalen Regime zu vergleichen ist. Im Gegensatz zum liberalen wohlfahrtsstaatlichen Arrangement kommt jedoch im konservativen Regime NPOs eine gegenüber privat-kommerziellen Anbietern deutlich privilegierte Stellung im Rahmen sozialer Dienstleistungserstellung zu. Sehr deutlich wurde dies in der spezifischen Interpretation des Subsidiaritätsprinzips in Deutschland zum Ausdruck gebracht. Danach waren die Einrichtungen der deutschen Wohlfahrtsverbände lange Zeit vor jeglicher privat-kommerzieller Konkurrenz geschützt.⁴⁵ Die Kooperation zwischen Staat und gemeinnützigen Organisationen wird im konservativen Regime auch als »korporatistisch«⁴⁶ charakterisiert, und zwar weil staatlicherseits die Einräumung einer privilegierten Stellung bei der sozia-

44 Vgl. *Wijkström*, Neuer Schwerpunkt oder neue Rolle? Der schwedische Nonprofit-Sektor in den 90er Jahren, in: Priller/Zimmer (Hrsg.), *Der Dritte Sektor international*, 2001, S. 77–99, hier: S. 94 f.

45 Vgl. *Sachße*, Verein, Verband und Wohlfahrtsstaat: Entstehung und Entwicklung der »dualen« Wohlfahrtspflege, in: Rauschenbach u. a. (Hrsg.), *Von der Wertgemeinschaft zum Dienstleistungsunternehmen*, 1995, S. 123–149.

46 *Salamon/Anheier* (Fn. 41), S. 227.

len Dienstleistungserstellung nur bestimmten, zu Dachverbänden zusammengeschlossenen Dritte-Sektor-Organisationen eingeräumt wird.⁴⁷ Dies hat einerseits eine schleichende Bürokratisierung der Organisationen zur Folge, die von Seiten der Bevölkerung zunehmend als integraler Bestandteil einer staatlichen sozialen Dienstleistungserstellung wahrgenommen werden. Andererseits wirkt die Privilegierung innovationshemmend, da gemeinnützige Organisationen außerhalb des privilegierten *Wohlfahrtskartells* keine Aussicht auf eine staatliche Förderung haben.

Im Gegensatz zum liberalen Modell finanzieren sich die Organisationen in diesem Regime überwiegend durch staatliche Transferzahlungen, die aber klassischerweise nicht unter Wettbewerbsbedingungen, sondern aufgrund einer historisch gewachsenen Privilegierung der Organisationen als Partner sozialstaatlicher Dienstleistungserstellung vergeben werden. Tabelle 3 stellt die einzelnen Modelle gegenüber und verdeutlicht ihre Charakteristika.

Tabelle 3: Einbindung zivilgesellschaftlicher Organisationen in den Wohlfahrtsstaat im Modellvergleich

	Liberales Modell	Sozialdemokratisches Modell	Konservatives Modell
Staatliche Sozialausgaben	niedrig	sehr hoch	mittel bis hoch
Einbindung der NPOs	Konkurrenzsituation zu kommerziellen Anbietern	geringe bis keine Einbindung	Privilegierung/ Schutz vor kommerzieller Konkurrenz
Hauptanbieter sozialer Dienstleistungen	Markt und Dritter Sektor	Staat	Dritter Sektor
Typische Effekte der Einbindung	Professionalisierung und Marktorientierung der NPOs	Marginalisierung von NPOs im Bereich der sozialen Dienste	Herausbildung von Wohlfahrtskartellen

Quelle: Eigene Darstellung

47 Im Rahmen der Nonprofit-Forschung wird unter Corporate Third Sector Regime in Anlehnung an *Esping-Andersen* eine Embeddedness von in der sozialen Dienstleistungserstellung tätigen Nonprofit-Organisationen verstanden, wobei die Organisationen in enger Korporation mit staatlichen Institutionen zusammenarbeiten und sich überwiegend aus öffentlichen Mitteln speisen. Vgl. *Esping-Andersen* (Fn. 4), S. 45 ff. Vgl. hierzu auch *Young*, Alternative Models of Government – Nonprofit Sector Relations: Theoretical and International Perspectives, in: *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 2000, Heft 2, S. 149–172, hier: S. 152 ff.

Wie mit Blick auf Entwicklungen in einem klassisch sozialdemokratisch geprägten *Welfare Regime* bereits angedeutet, lassen sich aktuell deutliche Verschiebungen hinsichtlich der historisch gewachsenen Einbindung zivilgesellschaftlicher Organisationen in den *Welfare Regimes* feststellen. Generell lässt sich zum einen festhalten, dass die sog. *Contract Culture*, die staatlicherseits vorgenommene Vergabe von Aufträgen an Organisationen des Dritten Sektors unter Konkurrenzbedingungen, deutlich zugenommen hat, wobei entweder NPOs untereinander oder aber auch NPOs mit privat-kommerziellen Anbietern konkurrieren. Zum anderen kann man eine Neu-Interpretation des Subsidiaritätsprinzips beobachten, wobei im Gegensatz zum konservativen Modell der Einbindung von Dritte-Sektor-Organisationen keine Privilegierung einzelner, zu Dachverbänden zusammengesetzter NPOs mehr erfolgt, sondern der Staat dem Sektor als Ganzes eine herausgehobene Stellung als »organisierter Zivilgesellschaft« einräumt und mit den Organisationen des Sektors auf unterschiedlichen Policy-Ebenen einen Vertrag bzw. einen *Contract* im Dienst der gegenseitigen Anerkennung und der Intensivierung der Kooperation eingeht.⁴⁸

Betrachtet man diese beiden Entwicklungen im Zusammenspiel, so lässt sich hinsichtlich der Einbindung von NPOs in die soziale Dienstleistungserstellung die Entwicklung eines Mischtypus (»rekombinanter Wohlfahrtsstaat«) konstatieren, der Elemente des liberalen und des konservativen Regimes miteinander vereinigt. Während vom konservativen Regime die privilegierte Stellung zivilgesellschaftlicher Organisationen, insbesondere gegenüber privat-kommerziellen Konkurrenzanbietern sozialer Dienstleistungen übernommen wird, wird gleichzeitig vom liberalen Regime das Vertrags- und Wettbewerbsmoment adaptiert und die Ausgestaltung der Kooperationsbeziehungen zwischen Staat und zivilgesellschaftlichen Organisationen als zeitlich befristetes Vertragsverhältnis gestaltet, um dessen Einwerbung die NPOs konkurrieren. Dieser neue Typus einer Einbindung des Dritten Sektors und seiner Organisationen in das wohlfahrtsstaatliche Arrangement lässt sich empirisch derzeit vor allem in Großbritannien beobachten.⁴⁹

Vor diesem Szenario unterschiedlicher Modelle der funktionalen Einbettung von Organisationen des Dritten Sektors in wohlfahrtsstaatliche Arrangements sowie der derzeitigen Weiterentwicklung und des Umbaus der klassischen wohlfahrtsstaatlichen Regime ergibt sich die Frage: Welchen Stellenwert räumen die Visegrád-Länder im Rahmen ihrer Transformation und Umgestaltung der staatssozialistischen Wohlfahrtsstaaten dem Dritten Sektor ein? Auf der Basis erster Ergebnisse des focs-Projektes wird im Folgenden versucht, eine Antwort auf diese Frage zu geben.

48 Vgl. Kendall, Dritter Sektor und Dritter Weg in Großbritannien, in: Priller/Zimmer (Hrsg.), *Der Dritte Sektor international*, 2001, S. 121–156, hier: S. 140 ff.

49 Vgl. Deakin, Putting Narrow-mindedness out of Countenance: The UK Voluntary Sector in the New Millennium, in: Anheier/Kendall (Hrsg.), *Third Sector Policy at the Crossroads: An International Nonprofit Analysis*, 2001, S. 7–28.

V. Der Dritte Sektor in der Phase der Modernisierung des wohlfahrtsstaatlichen Arrangements

Als interessantes Ergebnis des focs-Projektes ist festzuhalten, dass man nach 1998 in allen Visegrád-Staaten eine Verbesserung der gesetzlichen Rahmenbedingungen für die »organisierte Zivilgesellschaft« feststellen kann. Diese Verbesserung kommt selbstverständlich auch den im Bereich der wohlfahrtsstaatlichen Dienstleistungserstellung tätigen NPOs zugute, die inzwischen im *Welfare Mix* der sozialen Dienstleistungserstellung eine wenn auch nicht prominente, so doch beachtliche Position innehaben, die jedoch, wie die Zusammenstellung der im Rahmen des focs-Projektes erzielten Ergebnisse zeigt (Tab. 4), keineswegs gesichert ist.

Hinsichtlich der Veränderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen ist an erster Stelle die Schaffung einer eigens auf die Bedarfe von als Dienstleistern tätigen NPOs zugeschnittenen Rechtsform zu nennen. Die *Public Benefit Corporation* wurde inzwischen mehr oder weniger in allen Visegrád-Staaten eingeführt, oder ihre gesetzliche Verankerung steht, wie in Polen, gerade bevor.⁵⁰ Hierbei handelt es sich um eine Rechtsform, die im Prinzip speziell auf die Bedarfe von gemeinnützigen Dienstleistern zugeschnitten ist. Anders als in den westeuropäischen Ländern, wo der gemeinnützige Status der Organisationen nicht qua Rechtsform gegeben ist, sondern erst durch das Steuerrecht, wie z.B. in Deutschland durch die Regelungen der Abgabenordnung, erfolgt, wird in den Visegrád-Staaten durch die Rechtsform die im Vergleich zur privatwirtschaftlichen Konkurrenz besondere Stellung der *Public Benefit Corporation* dokumentiert. Die spezielle Rechtsform ermöglicht, steuerlich begünstigt gemeinnützige Dienstleistungen ähnlich wie ein kommerzieller Betrieb zu produzieren.⁵¹

Doch auch bei der steuerrechtlichen Begünstigung des Dritten Sektors sind die osteuropäischen Länder inzwischen neue Wege gegangen. Zwar werden analog zur Situation in Westeuropa in den Visegrád-Staaten NPOs ebenfalls steuerrechtlich begünstigt, wobei spezielle Organisationen, wie z.B. in Polen insbesondere jene, die der katholischen Kirche nahe stehen, ganz erhebliche Vergünstigungen genießen.⁵² Darüber hinaus wurde in Ungarn das sog. 1-%-Gesetz eingeführt, das es den Bürgern ermöglicht, ein Prozent ihrer Einkommensteuer direkt an eine Dritte-Sektor-Organisation ihrer Wahl zu überweisen.⁵³ Ähnliche Steuergesetzvorhaben werden gegenwärtig auch in Polen und der Slowakei diskutiert, ihre Verwirk-

50 Vgl. *Simon/Irish*, Tax Preferences for Non-Governmental Organizations, in: *Maecenata Aktuell*, 2003, Heft 38, S. 2–20, hier: S. 8 f.

51 Vgl. *Simon*, Tax Laws and Tax Preferences, in: Zimmer/Priller (Hrsg.), *Future of Civil Society*, 2004, S. 147–167, hier: S. 151 ff.

52 Hier werden Spendenleistungen an kirchliche Einrichtungen ohne Limit einkommenssteuerermindernd für den Spender veranlagt.

53 Vgl. *Kuti/Vajda*, Citizen's votes for nonprofit activities, in: Harsány (Hrsg.), *1 % Forint Votes for Civil Society Organizations*, 2000, S. 156–220.

Tabelle 4: Die Einbindung des Dritten Sektors in das wohlfahrtsstaatliche Arrangement der Visegrád-Staaten

Höhe staatlicher Sozialausgaben	gering bis mittel
Einbindung von Organisationen des Dritten Sektors	<ul style="list-style-type: none"> • Einführung der Public Benefit Corporation • steuerrechtliche Begünstigungen, insbesondere die 1-%-Einkommensteuerregelung • Konkurrenz zwischen NPOs und kommerziellen Anbietern gering ausgeprägt • Konkurrenz zwischen NPOs bei Privilegierung staatlich gegründeter NPOs
Effekte	<ul style="list-style-type: none"> • Dezentralisierung wohlfahrtsstaatlicher Politik • de jure: Privatisierung wohlfahrtsstaatlicher Leistungen • Nachlassende Attraktivität für Engagement in NPOs
Haupttätigkeitsfelder von NPOs in der Wohlfahrtspflege	<ul style="list-style-type: none"> • Altenhilfe • Behindertenhilfe • Jugendhilfe • Aus- und Weiterbildungseinrichtungen

Quelle: Eigene Darstellung

lichung ist wahrscheinlich. NPOs werden somit in Osteuropa direkt vom Staat subventioniert. Allerdings ist die Mittelallokation nicht staatlich geregelt, sondern erfolgt durch die freie Wahl der Bürger. Wie das Beispiel Ungarn zeigt, hat dies dazu geführt, dass die NPOs in erheblichem Maße um Transparenz bemüht sind.

Ein neuer Weg wird auch hinsichtlich der Einbindung des Dritten Sektors in das jeweilige *Welfare Regime* beschritten. Kaum in Frage kam jedenfalls das sozialdemokratische Modell. Allerdings haben sich die Visegrád-Staaten auch nicht eindeutig für oder gegen das konservative oder das liberale Modell entschieden. Vielmehr erfolgt die Einbindung des Dritten Sektors in das jeweilige wohlfahrtsstaatliche Arrangement nach den Ergebnissen des focs-Projektes gegenwärtig durch ein Mischsystem, das Elemente des liberalen und des konservativen Regimes miteinander vereinigt.⁵⁴ Dabei wird vom konservativen Regime die privilegierte Stellung zivilgesellschaftlicher Organisationen, insbesondere gegenüber privat-kommerziellen Konkurrenzanbietern übernommen, wobei die Privilegierung je nach

54 Für Tschechien vgl. *Sirovátka/Rabušic*, The Czech Welfare State and its Legitimacy. SOCO Projekt Paper Nr. 62 des Instituts für die Wissenschaft vom Menschen, 1998.

Landestradiation stärker ausgeprägt ist. Beispielsweise genießen in Polen die kirchennahen Einrichtungen eine besondere Position. Gleichwohl hat man sich auch in Polen – trotz zahlreicher Fürsprecher aus dem klerikalen und politischen Lager – nicht für eine Übernahme des Subsidiaritätsprinzips nach deutschem Muster entschieden, das die fast vollständige Ausschaltung des Konkurrenzmomentes beinhaltet. In allen Ländern wurde vom liberalen Modell das Vertrags- und Wettbewerbsmoment adaptiert und die Ausgestaltung der Kooperationsbeziehungen zwischen Staat und zivilgesellschaftlichen Organisationen als zeitlich befristetes Vertragsverhältnis gestaltet, um dessen Einwerbung primär Organisationen des Dritten Sektors konkurrieren, da bisher nur sehr wenige kommerzielle Dienstleister entstanden sind.

Als weiteres Ergebnis des focs-Projektes ist festzuhalten, dass sich in allen untersuchten Staaten – wenn auch mit unterschiedlicher Ausprägung – ein Trend hin zur Kooptierung von Teilen der »organisierten Zivilgesellschaft« feststellen lässt.⁵⁵ Dieser Entwicklung liegt das Bestreben des Staates zugrunde, administrative Aufgaben im Bereich sozialer Dienste und Leistungen aus seinem direkten Zuständigkeitsbereich auszulagern, die vormalig monopolisierte Erbringung sozialer Dienstleistungen zu dezentralisieren und auf die Schultern von NPOs zu verteilen. Nicht selten werden hierbei ehemals staatliche Institutionen *de jure* in Nonprofit-Organisationen umgewandelt und damit vom Staat losgelöst. Ihre Finanzierung wird aber weiterhin nahezu vollständig aus dem staatlichen Haushalt gewährleistet. Auch die Einbindung dieser Organisationen in das »Kontaktmanagement« bzw. ihre Finanzierung über zeitlich befristete und eigentlich unter Konkurrenzbedingungen vergebenen Verträge ändert insofern nichts an ihrer faktischen »Staatsnähe« und Privilegierung, als die Vergabe der Verträge nicht immer unter fairen Bedingungen erfolgt. Gemäß den Ergebnissen des focs-Projektes werden viele dieser nur *de jure*, aber nicht *de facto* privatisierten Organisationen von Mitgliedern der ehemaligen sozialistischen Elite geleitet, denen es aufgrund ihrer guten Beziehungen zur Politik gelungen ist, sich erneut als Elite zu positionieren. Aufgrund ihrer engen Beziehungen zum administrativen Apparat gelingt es ihnen daher häufig, Vorteile bei der Einwerbung staatlicher Zuwendungen zu erzielen. Aufgrund ihrer guten Kanäle zur staatlichen Administration genießen sie somit erhebliche Wettbewerbsvorteile, die nur durch größere Transparenz bei der Vergabe und bei Abbau der für Mittel- und Osteuropa sprichwörtlichen Korruption zu beseitigen wären.

Neben diesem Trend zeigen die Ergebnisse des focs-Projektes aber auch, dass sich NPOs vor allem in innovativen Bereichen sozialer Dienstleistungserstellung etablieren konnten. Hierbei handelt es sich häufig um Organisationsneugründun-

55 Ein Trend den *Young* und *Najam* weltweit in allen Wohlfahrtsmodellen ausmachen können. Vgl. *Young* (Fn. 47), S. 149 ff.; *Najam*, *The Four-C's of Third Sector-Government Relations. Cooperation, Confrontation, Complementary, and Co-optation*, in: *Nonprofit Management and Leadership*, 2000, Heft 4, S. 375–396, hier: S. 376 ff.

gen, die sich durch Innovation und Bürgernähe auszeichnen.⁵⁶ So weist etwa *Széman* in ihrer Studie über den Stellenwert von NGOs im ungarischen Wohlfahrtssystem nach, dass nahezu alle Neuerungen, vom betreuten Wohnen für ältere Menschen über den Aufbau von Hospizen bis hin zur Betreuung von Drogenabhängigen auf die Initiative von privaten Organisationen des Dritten Sektors zurückzuführen sind.⁵⁷ Eine ähnliche Aufgabe kommt den kirchennahen Organisationen in der Slowakei und Polen zu, die hier vielfach neue personenbezogene Dienstleistungen eingeführt haben.⁵⁸

Die Etablierung von Dritte-Sektor-Organisationen in diesen innovativen Bereichen ist u.a. auch darauf zurückzuführen, dass es den Organisationen in erheblichem Umfang gelungen ist, externe Mittel zu akquirieren. Als Beispiele seien hier etwa die großen amerikanischen Stiftungen wie die James Stuart Mott Foundation oder der Open Society Fund von George Soros genannt, die eine Vielzahl von Organisationen mit Engagement im Sozialwesen finanziell unterstützten und eine Professionalisierung der beschäftigten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter auf den Weg brachten. Dabei entstanden eine ganze Reihe von neuen sozialen Angeboten, z.B. Entgiftungsstationen für Drogenabhängige oder Treffpunkte für psychisch kranke Kinder.⁵⁹ Ähnliche Kooperationen zwischen auswärtigem Förderer und einheimischer NPO sind von deutscher Seite insbesondere über die kirchennahen Fördereinrichtungen wie Caritas International, das Diakonische Werk, das Kolpingwerk oder den Malteser Auslandsdienst, aber auch über die politischen Stiftungen geleistet worden. Das PHARE-Programm der Europäischen Union ist eine weitere wichtige Geldquelle, die sich Organisationen des Dritten Sektors in den Visegrád-Ländern insbesondere auch für soziale Dienstleistungen erschlossen haben. Von großen Teilen dieser explizit staatsfernen Organisationen wird aktuell die Kooptationspolitik des Staates sehr kritisch betrachtet.⁶⁰

Damit lässt sich gleichzeitig eine schleichende Aufteilung des Dritten Sektors in einen staatsnahen und einen staatsfernen Nonprofit-Bereich konstatieren, wobei die staatliche Kooptationspolitik von letzterem als äußerst problematisch für das Image des Sektors eingeschätzt wird. Denn die »organisierte Zivilgesellschaft« der Visegrád-Länder kann nicht auf gewachsene Strukturen bürgerschaftlichen Engagements

56 Vgl. *Potůček*, Not only the Market. The Role of the Market, Government and Civic Sector in the Development of Postcommunist Societies, 1997, S. 34 ff.

57 Vgl. *Széman*, The Role of NGOs in Social Quality in different Regions in Hungary. Possibility of a new Concern. SOCO Projekt Paper Nr. 90 des Instituts für die Wissenschaft vom Menschen, 2000, S. 4 ff.

58 Vgl. für Polen *Rymsza*, Rola organizacji pozarządowych w realizacji lokalnej polityki społecznej samorządu, 2001; für die Slowakei *Woleková*, Impact Analysis of the Non-profit Sector in Slovakia. SOCO Projekt Paper Nr. 68 des Instituts für die Wissenschaft vom Menschen, 1999, S. 17 ff.

59 Vgl. *Quigley*, For Democracy's Sake. Foundations and Democracy Assistance in Central Europe, 1997, S. 6 ff.

60 Vgl. z.B. *Frič* (Fn. 26), S. 233.

gements aufbauen. Zwar verlieren nicht alle Organisationen Mitglieder, dennoch ist eine zivilgesellschaftliche Aktivierung der Bürgerinnen und Bürger bislang im großen Stile ausgeblieben.⁶¹ So fällt es vielen Organisationen schwer, Ehrenamtliche und Freiwillige für ihr Engagement zu mobilisieren – der große Einsatz freiwilliger Helfer bei der Beseitigung der Hochwasserschäden an Moldau und Oder war augenscheinlich nur ein kurzlebiges Aufflammen bürgerschaftlichen Engagements. 1995 war in etwa jeder dritte Bürger in den Visegrád-Staaten in einer zivilgesellschaftlichen Organisation Mitglied, gegenwärtig entwickelt sich dieser Wert nach unten oder stagniert auf niedrigem Niveau, wie etwa die Arbeit von *Howard* zeigt.⁶² Zum Vergleich: In Westeuropa ist etwa jeder Zweite Mitglied in mindestens einer Organisation. Die Finanzierung sozialer Dienstleistungen durch private Spenden und Zuwendungen durch Wirtschaftsunternehmen fällt in allen vier Ländern sehr zurückhaltend aus.⁶³

Insofern wird am Vorabend der EU-Osterweiterung der im Anschluss an die politische Konsolidierung erfolgte Rückzug der ausländischen Förderorganisationen, insbesondere der großen amerikanischen Stiftungen, sowie die Einstellung oder zumindest die Begrenzung der EU-Förderprogramme von Seiten der staatsfernen NPOs mit großer Skepsis gesehen. Noch ist der Dritte Sektor im Bereich der sozialen Dienstleistungserstellung nicht derart gefestigt, dass seine Reinkorporierung in den staatlichen Bereich auszuschließen wäre.

VI. Resümee und Perspektiven

Während die Konsolidierung der politischen Institutionen weitgehend erfolgreich abgeschlossen werden konnte, kann hinsichtlich des Umbaus des Wohlfahrtsstaates unter Einbeziehung der »organisierten Zivilgesellschaft« noch kein abschließendes positives Resümee gezogen werden. Bislang ist es noch nicht gelungen, das wohlfahrtsstaatliche Arrangement auf einem soliden Fundament zu errichten. Von staatlicher Seite sind gegenwärtig vor allem zwei Aufgaben zu bewältigen: Zum einen muss ein Wettbewerb *on equal terms* zwischen den einzelnen Anbietern sozialer Dienstleistungen geschaffen werden, der es allen Beteiligten ermöglicht, um staatliche Zuwendungen gleichberechtigt zu konkurrieren. Dabei muss der gegenwärtigen Tendenz zur Herausbildung von Wohlfahrtskartellen entgegengewirkt werden. Zum andern müssen sich die Visegrád-Staaten um eine weitgehende Transparenz bei der Einbindung zivilgesellschaftlicher Akteure in das wohlfahrtsstaatliche Arrangement bemühen.

Doch auch die Organisationen des Dritten Sektors sind gefordert, wenn sie auf Dauer als stabiles Element eines neugestalteten *Welfare Regimes* akzeptiert werden

61 Vgl. *Mansfeldová* u.a. (Fn. 23), S. 107 ff.

62 Vgl. *Howard*, *The Weakness of Civil Society in Post-Communist Europe*, 2003.

63 Vgl. für Tschechien *Frič*, *Strategy for Development of the Non-Profit Sector*, 2000, S. 21.

wollen. Zwar zeigen Ergebnisse des focs-Projekts, dass insbesondere zivilgesellschaftliche Organisationen mit sozialem Engagement großes Vertrauen in der Bevölkerung erlangen konnten, dennoch lässt sich in zwei der untersuchten Länder (Tschechien und Slowakei) besonders im Bereich der sozialen Organisationen ein schleichender Mitgliederschwund verzeichnen.⁶⁴ In Ungarn und Polen stagniert das bürgerschaftliche Engagement im Dritten Sektor auf sehr niedrigem Niveau. Die Identifikation mit zivilgesellschaftlichen Organisationen ist vergleichsweise niedrig. Gelingt es hier nicht, entscheidend entgegenzuwirken, wird eine Verankerung der Wohlfahrtsproduzenten in den Gesellschaften schwerlich glücken können. Scheitert die Einrichtung eines Wettbewerbs *on equal terms*, ist eine dramatische Verschlechterung der sozialen Dienstleistungen zu befürchten, da soziale Dienstleistungen für zivilgesellschaftliche Organisationen, die sich in der Vergangenheit als Erbringer von Alternativangeboten präsentiert haben, an Attraktivität verlieren.

Aus der Perspektive der Organisationen erscheint vor allem die Erhöhung der Leistungsfähigkeit und die Erschließung alternativer Geldquellen vorrangig. Zwar ließ sich in den vergangenen Jahren ein erhebliches Maß an Professionalisierung in den Organisationen verzeichnen, allerdings stehen Organisationen des Dritten Sektors gerade auch im Bereich der sozialen Dienste häufig noch weit hinter vergleichbaren Organisationen in Westeuropa zurück. Dies äußert sich beispielsweise in der Rekrutierung von Fachpersonal, das es gegenwärtig oftmals nach Westeuropa zieht, wo bessere Möglichkeiten der Fortbildung bestehen und sich häufig ein deutlich höheres Gehalt erzielen lässt. Meist fehlt es aber auch an geeigneten dachverbandlichen Strukturen, die es den Organisationen ermöglichen, Interessen gegenüber dem Staat zu bündeln und zu vertreten. Eine Ausnahme bildet hier nur die Slowakei, wo die gemeinsame Opposition gegenüber dem semiautoritären Regime Vladimir Meciar ein Zusammenschweißen der zivilgesellschaftlichen Organisationen bewirkt hat. In allen anderen Staaten stoßen dachverbandliche Strukturen häufig auf Ablehnung. Diese ist im Kontext der gemachten Erfahrungen mit »nationalen Fronten« zu sehen, in denen alle Entscheidungsgewalt auf übergeordnete Institutionen übertragen wurde. Gelingt es aber nicht, Lobbyarbeit für den Dritten Sektor zu kanalisieren, wird der Dritte Sektor kaum in der Lage sein, Einfluss auf die Ausgestaltung wohlfahrtsstaatlicher Politik zu nehmen.

Scheitern die zivilgesellschaftlichen Organisationen mit ihrem Ansinnen, neue Geldquellen, insbesondere durch Spenden und Mitgliedsbeiträge zu erschließen und sich vom nährenden Tropf externer Geldgeber zu befreien, werden zahlreiche Organisationen in naher Zukunft große Probleme bekommen, ihr Engagement aufrechtzuerhalten.

64 Vgl. dazu auch die Erhebung »Consolidation of Democracy in Central and Eastern Europe 1998–2001: A Fifteen Country Study« unter Leitung von *Roller/Fuchs/Klingemann/Weßels* am Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung.

VII. Summary

There is no doubt that in the Visegrád-countries the highly centralized welfare state, a legacy of the socialist period, has no chance of survival. Nonprofit organizations constituting a vital part of »organized civil society« will be part of the new welfare mix of these countries. However, it is currently difficult to predict which position and relevance these organizations will obtain within those new welfare state arrangements. Referring to the results of two comparative research projects – the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sectors Project and the focs-project – this article discusses the future embeddedness of nonprofit organizations within the welfare regimes of the Visegrád-countries.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl, Umwandlung und Kooperation anhand einer Fallstudie

– Umgestaltung der »Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind« –

ARNDT RAUPACH

I. Einleitung	195	2. Der Rechtsformwechsel (Umwandlung)	204
1. Die in der Fallstudie behandelten Probleme	195	3. Die Kooperationsformen	211
2. Dreißig Jahre »Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind«	196	4. Einzelne Rechtsprobleme	217
II. Rechtsfragen der Umgestaltung	199	III. Versuch der Gesamtbeurteilung des Konzepts	223
1. Die Rechtsformwahl	199	IV. Zusammenfassung	224
		V. Summary	225

I. Einleitung

1. Die in der Fallstudie behandelten Probleme

Die Fallstudie behandelt die *Rechtsformwahl* und den *Rechtsformwechsel* zwischen den drei Hauptformen gemeinnütziger Organisationen: Stiftung, eingetragener Verein und Kapitalgesellschaft – letzteres am Beispiel der gemeinnützigen GmbH – sowie die *Kooperation* zwischen ihnen im Organisationsverbund.

Ausgangsfall ist ein eingetragener Verein, die »*Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind e.V.*«, die – neben sonstigen Aktivitäten für mehrfach behinderte Kinder – als Träger einer Montessori-Schule in München für behinderte und nicht behinderte Kinder verbunden mit einem Kindergarten und einer Tagesstätte fungiert (s.u. I. 2.). Da die Zweckmäßigkeit der Rechtsform eines eingetragenen Vereins für die »Aktion Sonnenschein« zweifelhaft geworden war, wurde die »Umwandlung« in eine Stiftung unter Umgestaltung des Vereins in einen Förderverein und unter gleichzeitiger »Ausgliederung« der pädagogischen Einrichtungen in eine gemeinnützige Schul-GmbH beschlossen.

Anhand dieses Beispiels soll im Rahmen einer Fallstudie zunächst die Zweckmäßigkeit der *Rechtsformwahl* anhand der Kennzeichen der drei Hauptformen gemeinnütziger Organisationen (Verein, Stiftung und GmbH) untersucht werden (s.u. II. 1.).

Für den danach zu behandelnden *Rechtsformwechsel* bietet das Umwandlungsgesetz mit der Verschmelzung, der Spaltung und dem Formwechsel Instrumente

an, die aber für die Umgestaltung im vorliegenden Fall nicht in Betracht kamen (s.u. II. 2.):

- Weil die Stiftung als aufnehmender Rechtsträger im UmwG nicht vorgesehen ist, konnte eine »Umwandlung« des Vereins in eine neu errichtete Stiftung nicht erfolgen.
- Weil das Vermögen des Vereins einschließlich des Schulvermögens auf die Stiftung übergehen und dort konzentriert werden sollte, war eine »Ausgliederung« der Schul-GmbH weder aus dem Verein (§ 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG) noch aus der neu errichteten Stiftung (§ 124 Abs. 1 a.E. UmwG) durchführbar; vielmehr erfolgte eine Bargründung.

Damit entfielen die Umwandlungserleichterungen des UmwG:

- kein Vermögensübergang im Ganzen auf die Stiftung durch Vertrag oder Beschluss, sondern ein Stiftungsgeschäft mit nachfolgender Einzelrechtsübertragung,
- keine Rückwirkung von Gesetzes wegen auf einen bei der Umwandlung bestimmten Stichtag.

Dadurch wurden ergänzende umfangreiche *Kooperationsvereinbarungen* vor allem in Form von Abwandlungen sog. »anderer Unternehmensverträge« i.S.d. § 292 AktG erforderlich (s.u. II. 3.).

2. Dreißig Jahre »Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind«

a) Bedeutung der »Aktion Sonnenschein« und ihrer Montessori-Schule für behinderte und nicht behinderte Kinder

Die »Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind« wurde am 19. 3. 1968 in München auf Initiative von Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Theodor *Hellbrügge*, einem der bekanntesten Kinderärzte der Bundesrepublik¹, als gemeinnütziger eingetragener Verein gegründet. Aufgabe der Aktion Sonnenschein war und ist noch immer die Trägerschaft von Einrichtungen sowie die Durchführung von Projekten zur Förderung mehrfach behinderter Kinder.

Den Anfang machte ein Montessori-Kindergarten für behinderte und nicht behinderte Kinder. Daraus entstand das Bedürfnis, bei Beginn der Schulpflicht den Übertritt aus

1 *Hellbrügge* hat sich insbesondere für den Gedanken von Kinderzentren als sozialpädiatrische Zentren eingesetzt; er hat das Kinderzentrum München begründet und ihm jahrelang als ärztlicher Direktor vorgestanden. Das Konzept des Münchener Kinderzentrums hat er einmal wie folgt beschrieben: »Früherkennung durch kinderärztliche Vorsorgeuntersuchungen und Elternbeobachtung. Frühbehandlung in der Entwicklungs-Rehabilitation durch mehrdimensionale Therapie verschiedener Fachdisziplinen, die ihre Kompetenz aber systematisch den Eltern übertragen.« (*Hellbrügge*, *Erlebte und bewegte Kinderheilkunde*, wissenschaftliche und praktische Grundlagen zur Gründung des Instituts und des Lehrstuhls für Soziale Pädiatrie und Jugendmedizin der Universität München, 1989, S. 89).

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

diesem integrativen Kindergarten in eine Montessori-Schule für Kinder mit und ohne Behinderung zu ermöglichen². Da eine solche Integrationsschule mit dem Schulrecht nicht vereinbar erschien, wurde 1971 eine Schule für Lernbehinderte errichtet, die nach einem Schuljahr in einen Schulversuch zum Betrieb einer Montessori-Schule für Kinder mit und ohne Behinderung einmündete. Erst am 1. 10. 1996 wurde die schulaufsichtliche Genehmigung zum Betrieb eines privaten sonderpädagogischen Förderzentrums für Kinder mit und ohne sonderpädagogischen Förderbedarf erteilt.

Inzwischen ist die Montessori-Schule der Aktion Sonnenschein mit 85 Lehrkräften und 12 sonstigen Mitarbeitern sowie fast 600 Schülern das größte sonderpädagogische Förderzentrum in Bayern und hat auf Grund seiner integrativen Förderung von behinderten und nicht behinderten Kindern eine Sonderstellung. Die Schule umfasst eine Schulvorbereitende Einrichtung (SVE) und ist verbunden mit einer heilpädagogischen Tagesstätte und einem Kindergarten und bildete gemeinnützigkeitsrechtlich einen steuerfreien Zweckbetrieb (§ 65 AO). Sie ist untergebracht in einem gemeinsamen Gebäudekomplex mit dem *Münchener Kinderzentrum* (dessen Gründer und langjähriger ärztlicher Direktor ebenfalls Herr Prof. Dr. Theodor *Hellbrügge* war), auf eigenem Grundstück in der Heighofstraße (in der Nähe des Klinikums Großhadern), ferner mit ausgelagerten Klassen in der Reutbergerstraße auf einem Erbbaurechtsgrundstück der Landeshauptstadt München. Herr Prof. Dr. Dr. h.c. Theodor *Hellbrügge* hat jahrelang im Rahmen der »*Aktion Sonnenschein*« außerdem Förderprojekte für mehrfach behinderte Kinder im In- und Ausland durchgeführt. Im Jahr 1998 hat diese Aufgabe der von Herrn Prof. *Hellbrügge* neu gegründete »*Internationale Aktion Sonnenschein e.V.*« übernommen, der in die Umgestaltung nicht einbezogen ist.

b) Die personelle Situation im Zeitpunkt der Umgestaltung

Um die Ziele der Vereinsarbeit zu sichern, war die Zahl der Mitglieder des Vereins auf zunächst 30, dann 40, zuletzt 50 Mitglieder beschränkt. Trotzdem gelang es angesichts unterschiedlicher Auffassung über die Vereinsaufgaben im Jahr 1998 in der Mitgliederversammlung nicht mehr, sich auf den alten oder einen neuen Vereinsvorstand zu einigen. Daraufhin wurde ein Notvorstand eingesetzt, der eine Vorstandswahl vorbereitete, in der allerdings von einem für Juristen normalerweise nahe liegenden Konzept abgewichen wurde: Es wurden nämlich im Vorstand nicht die verschiedenen »Fraktionen« der Mitgliederversammlung »abgebildet«, vielmehr wurde 1999 ein multidisziplinär zusammengesetzter Vorstand von sieben Personen gewählt:

Bestehend aus einem früheren Ärztekammerpräsidenten als Vorsitzendem, einem Unternehmensjuristen als Stellvertreter, einem pensionierten, früher für das Sonderschulwesen in Bayern zuständigen Ministerialbeamten, dem langjährigen Rechtsanwalt des

2 Vgl. *Hellbrügge*, Unser Montessori Modell – Erfahrung mit einem neuen Kindergarten und einer neuen Schule, 2. Aufl. 1977 (304 Seiten).

Vereins, einem Universitätsprofessor für Schulpädagogik und Montessoripädagogik, einer Professorin für Genetik und schließlich dem Verfasser.

Alle Vorstandsmitglieder waren vorher nicht Vereinsmitglieder und mussten die Mitgliedschaft erst erwerben.

c) Das neue Konzept der »Aktion Sonnenschein«

Um den Verein für alle daran Interessierten zu öffnen und die »Hilfe für das mehrfach behinderte Kind« dauerhaft zu sichern, wurde der neue Vorstand von der Mitgliederversammlung beauftragt, ein Konzept zur Errichtung einer Stiftung vorzulegen. Dem daraufhin vom Vorstand vorgelegten Konzept stimmt die Mitgliederversammlung am 27. 7. 2002 zu.

Das Konzept sieht Folgendes vor:

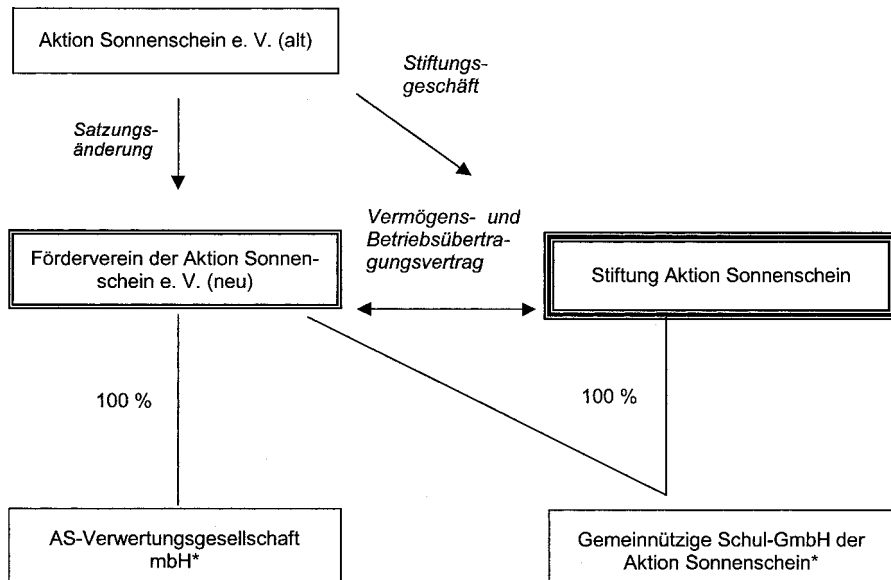
- Die »Aktion Sonnenschein« nimmt die Rechtsform einer gemeinnützigen »Stiftung Aktion Sonnenschein« an, die die bisherigen Zwecke nachhaltig und unabhängig von Zufallsmehrheiten einer Mitgliederversammlung verfolgen kann. Dies geschah dadurch, dass der Verein durch Stiftungsgeschäft eine Stiftung errichtete und ihr nach der staatlichen Anerkennung sein Vermögen im Wege der Einzelrechtsübertragung in einem *Vermögens- und Betriebsübertragungsvertrag* übertrug.
- Die »Aktion Sonnenschein« gliederte die pädagogischen Einrichtungen (Kindergarten, Tagesstätte und Schule einschließlich schulvorbereitender Einrichtung) in eine Tochtergesellschaft, die »Gemeinnützige Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein,« aus, um eine größere Transparenz für den Betrieb der Schule und der vorschulischen Einrichtungen zu erreichen. Dabei übertrug die Stiftung der GmbH nicht das Vermögen zum Betrieb der pädagogischen Einrichtungen, sondern überlässt es ihr in einem *Betriebsüberlassungsvertrag* zur Nutzung. Außerdem sollten mit dieser Spaltung wirtschaftliche Probleme gelöst werden, die sich in der Vergangenheit aus dem Auseinanderfallen von Besoldung der Lehrer der Montessori-Schule nach BAT und den staatlichen Kostenersatzleistungen für Privatschulen ergeben hatten (s.u. II. 4. e)).
- Die »Aktion Sonnenschein« löste den bisherigen Trägerverein »Aktion Sonnenschein e.V.« nicht auf, sondern gestaltete ihn zu einem »Förderverein der Aktion Sonnenschein« um, mit dem Ziel einer möglichst großen Zahl von Interessenten die Mitgliedschaft zu ermöglichen. Dem Förderverein wurde eine Rechte-Verwertungsgesellschaft, die »AS-Verwertungsgesellschaft mbH«, als Tochtergesellschaft eingegliedert, um durch Spendenwerbung und Sponsoring die finanzielle Grundlage für die Förderung mehrfach behinderter Kinder zu verbreitern. Die Stiftung überlässt der »AS-Verwertungsgesellschaft mbH« in einem *Lizenzvertrag* ihr Logo (Marke) zur kommerziellen Verwertung mit dem Ziel der Mittelbeschaffung für gemeinnützige Zwecke der Stiftung.

Bei der staatlichen Anerkennung der Stiftung ergaben sich Schwierigkeiten, von denen noch zu berichten sein wird. Die Stiftung wurde von der Regierung von

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

Oberbayern erst am 8. 9. 2003, also mehr als ein Jahr nach Antragsstellung, staatlich anerkannt.

Schematische Darstellung des Umgestaltungskonzepts



* Bargründungen durch den Verein (alt)

II. Rechtsfragen der Umgestaltung

1. Die Rechtsformwahl

a) Die in Betracht kommenden Rechtsformen

Steuervergünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke werden »Körperschaften« gewährt. § 51 AO fasst unter diesem Oberbegriff »Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen« i.S.d. KStG zusammen. Damit scheiden natürliche Personen und Personengesellschaften als mögliche Rechtsformen gemeinnützigen Handelns aus, mit gutem Grund, weil es bei diesen – so wohl die Überlegung des Gesetzgebers – von der Struktur her schwieriger ist, sicherzustellen, dass ohne wirtschaftliches Eigeninteresse selbstlos gehandelt wird.³ Grundsätzlich können auch Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf

³ Vgl. *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 51 AO Rn. 3 m.w.N.

Aktien, Genossenschaften oder Anstalten des privaten Rechts gemeinnützig sein, außerdem auch nichtrechtsfähige Gebilde, da § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG auch »nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen« erfasst. So ergeben sich drei Gruppen von Gebilden, die für gemeinnützige Zwecke in erster Linie in Betracht kommen:

Rechtsfähige Gebilde	Rechtsfähige Stiftungen	Rechtsfähige Vereine	Kapitalgesellschaften
Nichtrechtsfähige Gebilde	Nichtrechtsfähige Stiftungen und Zweckvermögen	Nichtrechtsfähige Vereine	–

Quelle: *Raupach/Böckstiegel*, Festschrift für Siegfried Widmann, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Bonn, 2000, S. 459 (465).

Behandelt werden nachfolgend die – auch im zugrunde liegenden Fall – gewählten Rechtsformen mit Rechtsfähigkeit *Verein*, *Stiftung* und *GmbH*.⁴

In die Untersuchung wird eine verbreitete vierte Form gemeinnütziger Organisationen nicht einbezogen, nämlich der *Betrieb gewerblicher Art* (§ 4 KStG) von Körperschaften des öffentlichen Rechts⁵, der ebenfalls als gemeinnützige Organisationsform in Betracht kommt, aber an der Schnittstelle zwischen dem Steuerrecht der Körperschaften des Öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 2 Nr. 2 KStG) und dem Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 – 68 AO) besondere Probleme aufwirft, die im Folgenden ausgeklammert werden.⁶

b) Kriterien der Rechtsformwahl

In der nachfolgenden tabellarischen Übersicht sind die Kriterien zusammenfassend dargestellt, die die Rechtsformwahl zwischen Verein, Stiftung und GmbH beeinflussen.

4 Vgl. dazu vor allem *Schaubhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, Verein-Stiftung-GmbH, 2000; zur Rechtsformwahl dort *Landenborgh*, § 1 Rn. 4.

5 Vgl. *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002.

6 Die hoheitliche Tätigkeit von Körperschaften des öffentlichen Rechts ist nicht körperschaftsteuerpflichtig, bedarf also auch keiner Steuerbefreiung nach dem Gemeinnützigkeitsrecht. Unbeschränkt steuerpflichtig sind nur Betriebe gewerblicher Art, die unter der Voraussetzung der Gemeinnützigkeit steuerbefreit sein können (vgl. *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, 2.1.6.) und damit auch ganz oder zum Teil steuerbefreite Zweckbetriebe (§§ 65–68 AO) bilden können. Bei Betrieben gewerblicher Art braucht die Vermögensbindung in der Satzung nicht festgelegt zu werden (§ 62 AO).

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

Zum neuen Konzept der »Aktion Sonnenschein« lässt sich an Hand der Kennzeichen Folgendes feststellen:

- Zur Sicherung von Zweck und Aufgaben und deren Umsetzung war die bisherige zahlenmäßige Begrenzung der Mitglieder des Vereins kein geeignetes Mittel. Für eine Mittelbeschaffungsorganisation (§ 58 Nr. 1 AO) erscheint dagegen die Vereinsform, je nach Zielsetzung mit begrenzter oder unbegrenzter Mitgliederzahl, zweckmäßig (sog. Förderverein).
- Die Sicherung von gemeinnützigen Zwecken und deren Umsetzung lässt sich besser durch eine Stiftung verwirklichen: »Ein Verband ist Herr seines Zwecks, die Stiftung dagegen dessen Sklavin«.⁷
- Die GmbH als gebräuchliche Gesellschaftsform für Wirtschaftsunternehmen ist für wirtschaftsnahe Zielsetzungen und im Grenzbereich hoheitlicher und gemeinnütziger Zwecke⁸ besonders geeignet und kommt damit vor allem auch für die Ausgliederung von Zweckbetrieben in Betracht.

c) Organisatorische »Bausteine« des Konzepts

aa) Gemeinnütziger Förderverein mit Rechte-Verwertungsgesellschaft als Tochtergesellschaft

Angesichts der Tatsache, dass eine Umwandlung des Vereins in eine Stiftung nach dem UmwG nicht zugelassen ist, bestand nur die Möglichkeit zur Errichtung der Stiftung im Wege eines Stiftungsgeschäfts des Vereins. Für den Verein verblieben nach Übergang der gemeinnützigen Zwecke auf die Stiftung zwei Möglichkeiten:

- die Auflösung des Vereins oder
- die »Umwandlung« des Vereins in einen Förderverein.

Es wurde die letztere Alternative gewählt, weil es auf diese Weise möglich schien, das Engagement der bisherigen Mitglieder zum Vorteil der Stiftung zu erhalten und weitere Mitglieder für den Verein bundesweit zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke der »Aktion Sonnenschein« zu gewinnen.

Außerdem bot sich an, dem Verein eine Tochtergesellschaft anzugliedern, die als gewerbliche (!) Rechte-Verwertungsgesellschaft die Aufgabe übernehmen sollte, das Logo (die Marke) der Stiftung »Aktion Sonnenschein«, insbesondere im Wege des Sponsorings, zu verwerten.

Die rechtliche Trennung zwischen Förderverein (als Anteilseigner der Verwertungsgesellschaft) und Stiftung (als Lizenzgeber) hat den positiven Effekt, dass eine gewerbliche Betriebsaufspaltung zwischen der Verwertungsgesellschaft (als Betriebsgesellschaft)

7 K. Schmidt, Wohin steuert die Stiftungspraxis? – eine rechtspolitische Skizze –, DB 1987, S. 261.

8 Tiehl, Die gemeinnützige GmbH, Wesensmerkmale – Erscheinungsformen – Steuerpflicht, DStJG 20, S. 103 ff., insbes. S. 108 ff.; Priester, Nonprofit GmbH – Satzungsgestaltung und Satzungsvollzug, GmbHR 1999, 149.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

und der Stiftung (als Besitzorganisation) vermieden wird. Eine Betriebsaufspaltung hätte zur Folge gehabt, dass ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) entsteht, so dass die Lizenzeinnahmen, die der Stiftung von der Verwertungsgesellschaft zufließen, der Körperschaftsteuer unterliegen hätten. Bei Vermeidung der Betriebsaufspaltung sind die Lizenzzahlungen an die Stiftung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerfreie Einkünfte aus Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) (s.u. II. 3. c) bb)).

Der Förderverein wird in Zukunft also von der unmittelbaren Umsetzung gemeinnütziger Aufgaben entlastet, kann sich bundesweit entwickeln und sich auf breiter Mitgliederbasis ganz auf die Förderung der gemeinnützigen Zwecke der Stiftung, z.B. durch Spendenwerbung, aber auch auf die Gewinnung von Sponsoren durch seine Verwertungsgesellschaft konzentrieren.

bb) Gemeinnützige Stiftung

Die Stiftung kann ideelle Aufgaben im Bereich der Hilfe für das mehrfach behinderte Kind übernehmen, unabhängig davon, ob die Umsetzung speziell in den Einrichtungen der »*Aktion Sonnenschein*«, insbesondere in deren Montessori-Schule, sinnvoll ist oder nicht. Daher können neben pädagogischen Maßnahmen (unter Einschluss der Montessori-Pädagogik, aber nicht beschränkt auf sie) auch medizinische und therapeutische Bereiche in die Förderung mit einbezogen werden und Gegenstand der Forschung und Verbreitung durch die Stiftung werden. Außerdem kann sich die Stiftung neben der Schul-GmbH auch andere Einrichtungen als selbständige Tochtergesellschaften angliedern.

Um zu verdeutlichen, welche eigenständigen Aufgaben die Stiftung im Rahmen des Stiftungszwecks wahrnehmen kann, seien die folgenden Projekte aufgeführt, die die Stiftung zunächst verfolgen will:

- Ein Seminar, das sich mit der Förderung nicht oder schwer sprechender Kinder beschäftigt und zu diesem Zweck Vorträge, Workshops und Diskussionen vorsieht, die möglichst multidisziplinär durchgeführt werden sollen, um mehrfach behinderte Kinder zu fördern.
- Eine juristische Untersuchung über die zweckmäßigste Form von Vertragsgestaltungen zwischen Behinderten, insbesondere behinderten Kindern einerseits und privaten Einrichtungen andererseits. Gedacht ist an Einrichtungen, in denen diese Kinder ihrer Schulpflicht genügen oder in den Genuss von Eingliederungshilfen nach dem Bundessozialhilfegesetz kommen. Dabei sollen die Rechte Behinderter und Elternrechte möglichst weitgehende Beachtung finden, mit dem Ziel einer optimalen Förderung mehrfach behinderter Kinder.
- Ein Symposium über Sekundärfolgen mehrfacher Behinderungen aus medizinischer Sicht, aber mit Blick auf Förder- und Integrationsschulen und heilpädagogische Tagesstätten.

cc) Gemeinnützige Schul-GmbH als Tochtergesellschaft der Stiftung

Die *Gemeinnützige Schul-GmbH* wurde noch durch den (alten) Verein im Wege der Bargründung errichtet; ihre Anteile gingen dann in Erfüllung des Stiftungsgeschäfts vom Verein auf die vom Verein errichtete Stiftung über. Sie wird als 100%ige Tochtergesellschaft der Stiftung zwar in die Verfolgung der Stiftungszwecke eingegliedert bleiben, gewährleistet aber als eigene zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtete Rechtsperson besondere Transparenz und ermöglicht es, die pädagogischen Einrichtungen unter Berücksichtigung der pädagogischen Ziele unter sparsamer Mittelverwendung wirtschaftlich zu betreiben⁹ und die Gelegenheit zur Werbung von Schulspenden und die Ausnutzung des Schulsponsorings zur Förderung mehrfach behinderte Kinder im Rahmen integrierter und kooperativer Schulkonzepte zu nutzen.

2. Der Rechtsformwechsel (*Umwandlung*)

a) Möglichkeiten für einen Rechtsformwechsel

Das UmwG gilt auch für gemeinnützige Organisationen (Umkehrschluss aus § 104 a UmwG). In der Tat bietet das UmwG eine Vielzahl von Möglichkeiten zur Umwandlung in gemeinnützige Organisationen durch

- *Verschmelzung* (§§ 2–122 UmwG),
- *Spaltung* (§§ 123–173 UmwG) und
- *Formwechsel* (§§ 190–304 UmwG).

Wohingegen die »*Vermögensübertragung*« i.S.d. §§ 174–189 UmwG nur für die Übertragungen auf die öffentliche Hand und unter Versicherungsunternehmen Bedeutung hat.

Hinzu kommen »Umwandlungen« außerhalb des UmwG im Wege der Einzelrechtsübertragung.

⁹ Zu der Motivation für die rechtliche Verselbständigung gemeinnütziger Aktivität (insbesondere von Zweckbetrieben) s. *Schaubhoff* (Fn. 4), § 17, C I., II.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

Übersicht über die Umwandlungsmöglichkeiten für gemeinnützige Körperschaften

Verschmelzung nach §§ 2 ff. UmwG			
KapGes.	auf	KapGes.	
e.V.	auf	KapGes.	
e.V.	auf	e.V.	
Spaltung nach §§ 123 ff. UmwG			
KapGes.	auf	KapGes.	
e.V.	auf	KapGes.	
e.V.	auf	e.V.	
Stiftung	auf	KapGes.	nur Ausgliederung nach § 124 UmwG
Formwechsel nach §§ 190 ff. UmwG			
KapGes.	in	KapGes.	
e.V.	in	KapGes.	
»Umwandlung« außerhalb des UmwG			
KapGes.	auf	Stiftung	Stiftungsgeschäft mit Einzelrechtsnachfolge
e.V.	auf	Stiftung	Stiftungsgeschäft mit Einzelrechtsnachfolge
Stiftung	auf	KapGes.	Einzelrechtsnachfolge
Stiftung	auf	e.V.	Einzelrechtsnachfolge

Für bestimmte Rechtsformen bestehen aber nur eingeschränkte Möglichkeiten der Umwandlung nach dem UmwG:

- Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel von KapGes auf eingetragene Vereine sind nicht möglich.
- Stiftungen sind nicht »umwandlungsfähig«, eine Ausnahme macht die »Ausgliederung« einer Kapitalgesellschaft aus einer Stiftung (§ 124 UmwG) durch Vermögensübertragung.

Diese Grenzen für Umwandlungen nach dem UmwG werden wie folgt gerechtfertigt:

- *Der Ausschluss der Umwandlung auf einen Verein* wird damit erklärt, dass dafür kein Bedürfnis bestehe, insbes. nicht für die Umwandlung einer KapGes., die typischerweise ein Unternehmen betreibt¹⁰, in einen Idealverein. Dabei wird freilich die gemeinnützige GmbH übersehen, für die die Umwandlung in einen gemeinnützigen Verein durchaus in Betracht kommt.

¹⁰ *Hadding*, in: Lutter, UmwG, 2. Aufl. 2000, § 99 Rn. 17 m.w.N.

– *Stiftungen sind grundsätzlich nicht umwandlungsfähig.* Da sie keine Anteilhaber oder Mitglieder haben, können sie nur an Umwandlungsvorgängen beteiligt sein, bei denen die Gegenleistung für die Vermögensübertragung auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers erfolgt; dies ist nur bei der Ausgliederung der Fall¹¹. Dies spricht nicht dagegen, die Stiftung als übernehmenden Rechtsträger unter der Bedingung ihrer Anerkennung durch die Stiftungsbehörde zuzulassen, um die Schwierigkeiten des vorliegenden Falls zu vermeiden (s.u. II. 2. b) bb)).

Das UmwG stellt keine abschließende Kodifikation des gesamten Umwandlungsrechts dar, damit bleiben wirtschaftliche »Umwandlungen« z.B. im Wege der Einzelrechtsnachfolge weiterhin möglich.¹²

b) Folgerungen aus der Nichtanwendbarkeit des UmwG

aa) Folgen der Nichtanwendung des UmwG

Zur Errichtung der Stiftung bedurfte es wegen der Unanwendbarkeit des UmwG¹³ eines Stiftungsgeschäfts (§ 81 BGB), bei dem der Verein »*Aktion Sonnenschein*« als Stifter auftrat, mit anschließendem Vermögensübergang auf die Stiftung »*Aktion Sonnenschein*« in Form von Einzelrechtsübertragungen nach Erlangung der staatlichen Anerkennung.

Dies wäre kein Problem gewesen, wenn es nur darum gegangen wäre, eine Stiftung zu errichten, ihr einen Zweck zu geben und sie mit einem für diesen Zweck gebunden Vermögen (Grundstockvermögen) auszustatten.

Die sich aus der Nichtanwendbarkeit des UmwG ergebene Problematik war aber eine ganz andere: Auf die Stiftung sollte das gesamte, den pädagogischen Einrichtungen dienende, mobile und immobile Vermögen und das sonstige Vermögen, insbesondere das Kapitalvermögen übergehen unter Zurückbehaltung nur weniger Vermögenswerte beim Verein (bestehend aus einer Grundausrüstung des Fördervereins von € 50.000,00 und aus den Anteilen an der AS-Verwertungsgesellschaft mbH). Kern der Gestaltung war also die Abspaltung eines Unternehmens (pädagogische Einrichtungen) zusammen mit anderen Vermögenswerten unter Übertragung auf eine neu errichtete Stiftung bei Fortbestand des Vereins als Förderverein.

Dafür wäre eine »Abspaltung« oder »Ausgliederung« im Sinne des UmwG aus einem im Übrigen bestehen bleibenden Rechtsträger das geeignete Instrument ge-

11 *Wachter*, Stiftungen, Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, 2001, Anm. J1.

12 Vgl. *Lutter*, in: *Lutter* (Fn. 10), Einleitung, Rn. 39–42, dort auch über die »Ausstrahlungswirkung« des UmwG auf solche Fälle; zur Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge s. *Teichmann*, in: *Lutter* (Fn. 10), § 123 Rn. 25, dazu auch *Priester*, ZHR 163 (1999), S. 187 ff., und *Schaubhoff* (Fn. 4), § 17 Rn. 25–32.

13 *Schaubhoff* (Fn. 4), § 17 Rn. 76: Nachdem der Verein als Stifter aufgetreten ist, kann er sich auflösen (im vorliegenden Fall dagegen Zweckänderung zum Förderverein, s.o. II. 1. c)).

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

wesen, wenn denn die zu errichtende Stiftung überhaupt zu den umwandlungsfähigen Rechtsträgern gehört hätte (was ja nicht der Fall ist, s.o. II. 2. a)).

bb) Fehlende Regelungen für die Abspaltung aus dem Verein in eine Stiftung

Aus dem für eine solche Spaltung »eigentlich« erforderlichen Spaltungs- und Übernahmevertrag und dessen notwendigen gesetzlichen Vertragsinhalt (§ 126 Abs. 1 UmwG) ist abzulesen, welche Bestimmungen getroffen werden müssen, um eine nach dem UmwG nicht mögliche Abspaltung oder Ausgliederung durch Regelungen außerhalb des UmwG zu substituieren.

Dabei spielt die Unterscheidung zwischen Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) und Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG), die sich danach richtet, ob die Anteile des übernehmenden oder neu gegründeten Rechtsträgers auf den übertragenden Rechtsträger oder dessen Anteilinhaber übergehen, angesichts der »trägerlosen« Vermögensmasse Stiftung als übernehmender Rechtsträger keine Rolle.

Was war also angesichts des Fehlens eines Spaltungs- und Übernahmevertrages im vorliegenden Fall zu regeln?

- Entscheidend war das Fehlen eines (im Spaltungsvertrag zu regelnden) Spaltungsstichtages (§ 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG), d.h. eines Stichtages, »von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung« des übernehmenden Rechtsträgers »vorgenommen gelten«.

Dieser Stichtag ist nach h.M. identisch mit dem Stichtag der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers¹⁴, der nach § 125, § 17 Abs. 2 UmwG der Registeranmeldung beizufügen ist und höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegen darf (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG). Dies ist zugleich der Stichtag für die Eröffnungsbilanz des gegründeten neuen Rechtsträgers – obwohl dieser erst mit der Eintragung entsteht¹⁵ – mit der Möglichkeit der Buchwertfortführung.¹⁶ Damit bestimmt der Spaltungsstichtag den Zeitpunkt des Wechsels der Rechnungslegung.¹⁷

- Da im Falle der Abspaltung und Ausgliederung der übernehmende Rechtsträger wie im vorliegenden Fall bestehen bleibt, bedarf es der Festlegung, welche Vermögensteile auf den gegründeten neuen (übernehmenden) Rechtsträger übergehen. Nach § 126 Abs. 1 Nr. 9 UmwG bedarf es dazu der genauen Bezeichnung und Aufteilung der Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens, die auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen werden sowie der übergangenden Betriebe. »Diese Festlegung bildet das Drehmoment für den Vollzug der Spaltung.«¹⁸

14 Vgl. *Priester*, in: Lutter (Fn. 10), § 24 Rn. 13.

15 Vgl. *Priester*, in: Lutter (Fn. 10), § 24 Rn. 22.

16 Vgl. *Priester*, in: Lutter (Fn. 10), § 24 Rn. 27.

17 *Budde/Förschle*, Sonderbilanzen – Von der Gründungsbilanz bis zur Liquidationsbilanz, 3. Aufl. 2002, § 55.

18 *Priester*, in: Lutter (Fn. 10), § 24 Rn. 34.

- Nach § 126 Abs. 1 Nr. 11 UmwG müssen die Folgen der Spaltung für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen sowie die insoweit vorgesehenen Maßnahmen in den Vertrag aufgenommen werden.

cc) Aufnahme ergänzender Regelungen zur Abspaltung in das Stiftungsgeschäft

Durch das Fehlen solcher Regelungen entstanden mangels eines Spaltungsvertrages Unklarheiten bezüglich der Betriebsfortführung und des aufzuteilenden Vermögens des (alten) Vereins »Aktion Sonnenschein« bis zur Anerkennung der Stiftung als »aufnehmender« Rechtsträger. Wir hatten bei der Vorbereitung das Problem eines »time lag« zwischen Stiftungsgeschäft und staatlicher Anerkennung der Stiftung zwar gesehen, aber unterschätzt, dass dieser in Folge der Unbekümmertheit der Stiftungsbehörde, der das Problem auch nicht annähernd vermittelbar war, über ein Jahr dauern würde. Gleichwohl hat die gewählte Gestaltung auch diese Zeitspanne überwinden helfen.

Im Rahmen der Satzungsänderung des alten Vereins zum Förderverein wurde eine »Übergangsregelung« beschlossen, nach der entsprechend § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG die pädagogischen Einrichtungen ab dem nächsten Schuljahresbeginn (1. August 2002) bis zur staatlichen Anerkennung der Stiftung vom Verein für Rechnung der *Gemeinnützigen Schul-GmbH* »geführt wird« (s.u. II. 3. a) aa)). Dies wurde auch so durchgeführt.

Der Stichtag 1. 8. 2002 sollte zugleich der maßgebende Bilanzstichtag sein. Zu diesem Zweck wurde vorgesehen, dass der Vermögensübergang auf die Stiftung mit schuldrechtlicher Rückwirkung auf den 1. 8. 2002 erfolgen sollte. Danach war die Stiftung nach der Anerkennung schuldrechtlich so zu stellen, als sei sie bereits zum 1. 8. 2002 rechtsfähig geworden. Schließlich wurde geregelt, welche Vermögenswerte dem Verein nach Anerkennung verbleiben sollten (die Grundausrüstung von € 50.000,00 auf einem bestimmten Konto und die Anteile der AS-Verwertungsgesellschaft mbH). Alles andere Vermögen wurde auf die Stiftung übertragen.

Aufgrund der Abspaltung wurden nach der Anerkennung der Stiftung folgende Vermögenswerte zum 7. 9. 2003 vom Verein auf die Stiftung übertragen:

Aktiva:

Gebundenes Stiftungsvermögen (Grundstockvermögen)		€ 1,0 Mio.
Grundstücke, Gebäude, Einrichtungen	€ 16,9 Mio.	
abzgl. Investitionszuschüsse	./. <u>€ 13,0 Mio.</u>	€ 3,9 Mio.
Umlaufvermögen (insbes. Kapitalvermögen)		<u>€ 3,9 Mio.</u>
Summe		<u>€ 8,8 Mio.</u>

Passiva:

Verbindlichkeiten	€ 0,4 Mio.	
Rückstellungen	<u>€ 0,6 Mio.</u>	
		<u>€ 1,0 Mio.</u>

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

Eigenkapital:

Stiftungskapital	€ 1,0 Mio.	
Kapitalrücklage	€ 4,9 Mio.	
Übernahme steuerlicher Rücklagen gem. § 58 Nr. 6 und 7 AO	€ 1,9 Mio.	
		<u>€ 7,8 Mio.</u>
Summe		<u>€ 8,8 Mio.</u>

Dabei folgten wir einer Empfehlung des Schrifttums,¹⁹ die Zusammensetzungen des Eigenkapitals der Stiftung entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften aufzufächern.

dd) Problematik aus der Sicht der Stiftungsbehörde

Damit wurde in den Augen der Stiftungsbehörde das Stiftungsgeschäft mit Regelung befrachtet, die mit dem eigentlichen Stiftungsgeschäft nichts zu tun haben.

Gleichwohl waren wir bei der Planung des Konzepts der Meinung, dass es besser wäre, das Stiftungsgeschäft nicht nur auf die Übertragung eines Grundstockvermögens zu beschränken, sondern alle Vermögensübertragungen einzubeziehen; denn vermutlich hätte es die Stiftungsbehörde nach der Anerkennung der mit einem Grundstockvermögen ausgestatteten Stiftung nicht zugelassen, weiteres ungebundenes Vermögen mit den damit zusammenhängenden Risiken auf die Stiftung zu übertragen. Damit bekam das Stiftungsgeschäft über § 81 BGB hinaus die Aufgabe zugleich einen Spaltungs- und Übertragungsvertrag zu ersetzen.

c) Die einzelnen Umgestaltungsschritte

aa) »Errichtung« der gemeinnützigen Schul-GmbH und der gewerblichen Verwertungsgesellschaft durch Bargründungen

Da das Vermögen auf die Stiftung konzentriert werden sollte, schied die Errichtung der Tochterkapitalgesellschaften durch Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 i.V.m. §§ 124, 125 UmwG) aus. Daher erfolgten Bargründungen für die »*Gemeinnützige Schul-GmbH*« und die »*AS-Verwertungsgesellschaft mbH*« noch durch den (alten) Verein. Dies machte es nötig, ergänzend sowohl der gemeinnützigen Schul-GmbH als auch der gewerblichen Verwertungsgesellschaft mbH für deren Zwecke die erforderlichen, bei der Stiftung konzentrierten Vermögenswerte durch einen Betriebsüberlassungsvertrag bzw. einen Lizenzvertrag zur Nutzung zu überlassen. Dadurch entstanden besondere vertragliche Kooperationsformen (s.u. 3.).

¹⁹ *Orth*, in: Seifart/v. Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl. 1999, § 37 Rn. 150 ff. und Rn. 232 ff.

bb) Satzungsänderung zur Ermöglichung des Stiftungsgeschäfts

Da die Aufgaben des ursprünglichen Vereins »*Aktion Sonnenschein*« auf die neue »*Stiftung Aktion Sonnenschein*« übergehen sollten, während sich der Verein auf die Funktion als Förderverein beschränken sollte, bedurfte es der Satzungsänderung

- hinsichtlich des *Vereinszwecks*: Beschränkung auf die Aufgaben eines Fördervereins (§§ 52, 57, 58 Nr. 1 AO);²⁰
- hinsichtlich der *Vermögensverwendung* im Falle der Zweckänderung (§ 61 AO): Verwendung des Vereinsvermögens für ein Stiftungsgeschäft.

Erst dadurch wurde die Verpflichtung zur Übertragung des Vereinsvermögens im Wege eines Stiftungsgeschäfts mit nachfolgender Einzelrechtsübertragung ohne schädliche Folgen für die Gemeinnützigkeit ermöglicht.

cc) Stiftungsgeschäft

Das Stiftungsgeschäft, wie es von der Mitgliederversammlung des (alten) Vereins auf Vorschlag des Vereinsvorstandes beschlossen worden war, beschränkte sich nicht auf die Essentialia eines Stiftungsgeschäfts (§ 81 BGB):

- Stiftungserrichtung,
- Stiftungszweck,
- Vermögensausstattung der Stiftung (Grundstockvermögen),
- Stiftungsorganisation,

sondern sollte zugleich einen Spaltungs- und Übernahmevertrag ersetzen (s.o. II. 2. b) dd)). Dies ist, wie die verbindlichen Auskünfte der Finanzbehörden, die Anerkennung der Schulbehörde und der Stiftungsaufsicht zeigen, tatsächlich gelungen.

dd) Erfüllung des Stiftungsgeschäfts durch Einzelrechtsübertragung

Die Erfüllung des Stiftungsgeschäfts konnte angesichts der Unanwendbarkeit des UmwG nur durch Einzelrechtsübertragung erfolgen und setzte die vorherige staatliche Anerkennung der Stiftung als Rechtsträger voraus.

Die Erfüllung des Stiftungsgeschäfts geschah im vorliegenden Fall in Form eines »*Vermögens- und Betriebsübertragungsvertrages*« zwischen Verein und Stiftung, der durch notarielle Anteils- und Grundstücksübertragungsverträge ergänzt wur-

20 Im Unterschied zu den anderen Ausnahmeregelungen in § 58 Nr. 2–12 AO kann die Mittelbeschaffung auch alleiniger Satzungszweck sein, dann muss der Zweck der Mittelbeschaffung auch in der Satzung verankert sein (vgl. *Hüttemann*, Organschaft und Gemeinnützigkeit, in: FS für Thiel, 2003, S. 412; ist sie dagegen lediglich Nebenzweck, dann bedarf es u.E. wie bei den Fällen des § 58 Nr. 2–12 AO keiner ausdrücklichen Aufnahme in den Satzungszweck (vgl. *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 58 AO Rn. 2 ff.).

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

de. Er regelt also insbes. die Übertragung im Vollzug des Stiftungsgeschäfts (Teil C). Wegen seiner zentralen Bedeutung wurde er darüber hinaus als Rahmenvertrag ausgestattet, der das Vertragswerk (Teil A § 1) und die Rechtsgrundlagen der Übertragung (Teil B §§ 2-5) dokumentiert und zwar insbesondere

- die Beschlüsse der Mitgliederversammlung (§§ 2 und 3),
- das Stiftungsgeschäft (§ 4) und
- die behördlichen Auskünfte, Registereintragungen, aufsichtsbehördlichen Genehmigungen und Anerkennungen (§ 5).

Da die ausgelagerten Klassen in der Reutbergerstraße in einem auf Grund eines Erbbaurechts errichteten Schulgebäude untergebracht sind, bedurfte die Übertragung der Zustimmung des Erbbaupflichteten, nämlich der Landeshauptstadt München, die anstandslos erteilt wurde. Außerdem lösten Vermögensübertragungen sowohl grunderwerbsteuerliche als auch schenkungsteuerliche Fragen aus (s. unten II. 4. d) cc)).

3. Die Kooperationsformen

a) »Andere Unternehmensverträge« als Kooperationsinstrumente

Innerhalb eines gemeinnützigen Organisationsverbundes sind als Kooperationsinstrumente insbes. Unternehmensverträge geeignet. Als »andere Unternehmensverträge« i.S.d. § 292 AktG haben sich neben Gewinnabführungs- und Beherrschungsverträgen bestimmte Vertragstypen entwickelt, insbesondere der Betriebspacht-, der Betriebsüberlassungs- und der Betriebsführungsvertrag.

Überblick zu den Kennzeichen von Betriebspacht-, Überlassungs- und Betriebsführungsverträgen

Typisierte Vertragsformen	Der Pächter/Betriebsführer tritt auf:	
	im Namen	für Rechnung
Betriebspachtvertrag	im eigenen Namen	für eigene Rechnung
Betriebsüberlassungsvertrag in Form der sog. Innenpacht	im Namen des Eigentümerunternehmens	für eigene Rechnung
Echter Betriebsführungsvertrag	im Namen des Eigentümerunternehmens	für Rechnung des Eigentümerunternehmens
Unechter Betriebsführungsvertrag	im eigenen Namen	für Rechnung des Eigentümerunternehmens

Quelle: Nach *Raupach*, Festschrift für Gerold Bezenberger, Schuldvertragliche Verpflichtungen anstelle beteiligungsgestützter Beherrschung, Berlin, 2000, S. 327 (333).

Für den vorliegenden Fall bedurfte es freilich der Abwandlung, und zwar

- sowohl für die Betriebsführung bis zur Anerkennung der Stiftung (s.u. aa)),
- als auch für die Betriebsüberlassung nach Anerkennung der Stiftung (s.u. bb)).

aa) Betriebsführung des Vereins für Rechnung der Gemeinnützigen Schul-GmbH
bis zur Anerkennung der Stiftung

Da der Beschluss über das Stiftungsgeschäft zur Wirksamkeit eine vorausgegangene Satzungsänderung erforderte, andererseits die Stiftung aber erst mit der staatlichen Anerkennung rechtsfähig wird und es kein Rechtsinstitut einer »Stiftung in Gründung« gibt, entstand notwendig zwischen der Satzungsänderung zum Förderverein bis zur staatlichen Anerkennung der Stiftung ein »time-lag« (s.o. II. 2. b)).

Während dieser Zeit befand sich das Vereinsvermögen weiterhin im Eigentum des Vereins und musste im Sinne des alten Vereinszwecks weiter verwendet werden. Durch Beschluss der Mitgliederversammlung wurde die Voraussetzung dafür in Form einer Übergangsregelung geschaffen. Um einen auf den nächsten Schuljahresbeginn (1. August 2002) terminierten Übergang auf die Schul-GmbH zu ermöglichen, wurde im Wege dieser Übergangsregelung bestimmt, dass der Verein bis zur staatlichen Anerkennung der Stiftung die pädagogischen Einrichtungen weiterführt und zwar im eigenen Namen, aber für Rechnung der »*Gemeinnützigen Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein*«. Dies entspricht der gesetzlichen Regelung in § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG (s.o. 2. b) bb), cc)).

Dabei handelt es sich nicht um einen »*Betriebsführungsvertrag*«, denn dieser setzt nach der allgemeinen Terminologie voraus (s.o. vor aa)), dass der Betrieb für Rechnung des Eigentümerunternehmens geführt wird. Im vorliegenden Fall führt aber der Eigentümer (Verein) den Betrieb gerade für Rechnung eines Dritten (der Schul-GmbH). Die Empfehlung im Schrifttum²¹ geht dahin, eine solche Regelung nicht als Betriebsführungsvertrag zu bezeichnen, vielmehr handelt es sich um eine unentgeltliche Geschäftsbesorgung, die den Eigentümer berechtigt und verpflichtet, den Betrieb für Rechnung eines Dritten nämlich der Schul-GmbH zu führen. Dies entspricht, wie gesagt, der Regelung des § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG. Eine ähnliche Lösung wird im Schrifttum²² für Fälle der Sachgründung einer GmbH durch Einbringung eines Unternehmens vorgeschlagen.

bb) Betriebsüberlassung nach Anerkennung der Stiftung an die Gemeinnützige
Schul-GmbH

Da die »*Gemeinnützige Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein*« im Wege einer Bargründung errichtet wurde, während das Schulvermögen vom Verein im Wege

21 *Altmeppen*, in: Kropff/Semler (Hrsg.), Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2000, § 292 Rn. 100.

22 Beck'sches Formularbuch zum Bürgerlichen, Handels- und Wirtschaftsrecht, 6. Aufl. 1995, S. 1104/1107.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

des Stiftungsgeschäfts auf die gemeinnützige Stiftung übergang, bedarf es der Überlassung des im Eigentum der Stiftung stehenden Schulvermögens an die gemeinnützige Schul-GmbH im Wege eines Nutzungsverhältnisses (s.o. II. 2. c)). § 292 AktG behandelt den Begriff »Betriebsüberlassungsvertrag« im weitesten Sinne als Oberbegriff²³, der den »Betriebspachtvertrag« und den »Betriebsüberlassungsvertrag« im engeren Sinne (d.h. die sog. »Innenpacht«) umfasst.

Im vorliegenden Fall führt die gemeinnützige Schul-GmbH, der die pädagogischen Einrichtungen zur Nutzung überlassen sind, diese Einrichtungen im eigenen Namen und für eigene Rechnung, gleichwohl handelt es sich nicht um einen Betriebspachtvertrag, da es an dem Erfordernis eines Pachtzinses (§ 581 Abs. 1 Satz 2 BGB) fehlt. Vielmehr hat die Schul-GmbH an die Stiftung nur Kostenersatz zu leisten. Wir haben daher den Vertrag im weiteren Sinne als »Betriebsüberlassungsvertrag« bezeichnet.

b) »Verwertungsverträge« als Kooperationsinstrumente

Es gibt die verschiedensten Gründe für gemeinnützige Körperschaften Verwertungsverträge – hier im weitesten Sinne verstanden – abzuschließen. Das Ziel kann in der Ausgliederung von immateriellen Werten in eine Verwertungsgesellschaft bestehen, um dem Inhaber der überlassenen Rechte körperschaftsteuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung zu sichern. Es kann aber auch lediglich um eine Arbeitsteilung und Rationalisierung im Rahmen eines gemeinnützigen Organisationsverbundes gehen. Je nach der Art des Gegenstandes, der zur Verwertung überlassen wird, kommen verschiedene Formen von Vertragsverhältnissen in Betracht. Die Bandbreite reicht vom Lizenzvertrag für Marken- und Namensrechte über die »Lizenzierung« von »Rechten« an (Sport-)Veranstaltungen häufig mit Klauseln, die dem Recht der Unternehmenspachtverträge entnommen sind, bis hin zu Franchiseverträgen, die innerhalb gemeinnütziger Organisationsverbände Marketingssysteme nutzbar machen.²⁴

Im Rahmen des neuen Konzepts der Aktion Sonnenschein wird eine Verwertungsgesellschaft als Tochtergesellschaft des Fördervereins eingeschaltet, die die Verwertung des Logos der Aktion Sonnenschein kommerziell durchführen soll und aufgrund eines Lizenzvertrages mit der Stiftung dieser steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung vermittelt (s.u. 3. c) bb)).

23 *Uwe Schneider*, Vertragsrechtliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Probleme von Betriebspachtverträgen, Betriebsüberlassungsverträgen und Betriebsführungsverträgen, JbFfStR 1982/1983, S. 388 m.w.N.

24 Zum Ganzen s. näher *Raupach*, Schuldvertragliche Verpflichtungen anstelle beteiligungsgestützter Beherrschung, in: FS für Bezzenger, Berlin 2000, S. 341 ff.

c) Vermeidung gewerblicher Betriebsaufspaltungen

Das neue Konzept der Aktion Sonnenschein sieht zwei Kooperationsbereiche vor, die eine Nutzungsüberlassung zum Gegenstand haben:

- die Betriebsüberlassung von der Stiftung an die *Gemeinnützige Schul-GmbH* (s.o. II. 3. a) bb)) und
- die Nutzungsüberlassung des Logos (Marke) der Aktion Sonnenschein von der Stiftung an die *AS-Verwertungsgesellschaft mbH* zur Vergabe von Unterlizenzen insbesondere an Wirtschaftsunternehmen zu Werbezwecken (s.o. II. 3. b)).

Kennzeichnend für eine Betriebsaufspaltung ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass eine ihrer Art nach nicht gewerbliche Betätigung, nämlich das Vermieten oder Verpachten von Wirtschaftsgütern, durch eine enge sachliche und personelle Verflechtung zwischen dem Vermieter (sog. Besitzunternehmen) und einer Betriebsgesellschaft zum Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG und § 2 Abs. 1 GewStG wird.²⁵

Tatbestandlich setzt die Annahme einer Betriebsaufspaltung eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen verschiedenen Rechtsträgern voraus:

- Eine *sachliche Verflechtung* liegt vor, wenn einer Betriebsgesellschaft von der Besitzgesellschaft materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen werden, die für die Betriebsgesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen.
- Eine *personelle Verflechtung* ist gegeben, wenn die Besitz- und die Betriebsgesellschaft von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen werden.

Die BFH-Rechtsprechung wendet die Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch auf eingetragene gemeinnützige Vereine an. Das Thema Betriebsaufspaltung wurde für gemeinnützige Organisationen vor allen Dingen auf dem Gebiet des Sports aktuell. Bei Vorliegen der persönlichen und sachlichen Verflechtung haben die Grundsätze der Betriebsaufspaltung die Folge, dass eine gewerbliche Betriebsgesellschaft bei der gemeinnützigen Besitzorganisation einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet, mit der Folge, dass die Miet- oder Lizezeinnahmen in voller Höhe keine steuerfreien Einkünfte aus Vermögensverwaltung darstellen, sondern der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen.²⁶

Im vorliegenden Fall wird bei beiden Nutzungsverhältnissen (Betriebsüberlassungsvertrag und Lizenzvertrag) die Entstehung einer gewerblichen Betriebsaufspaltung vermieden:

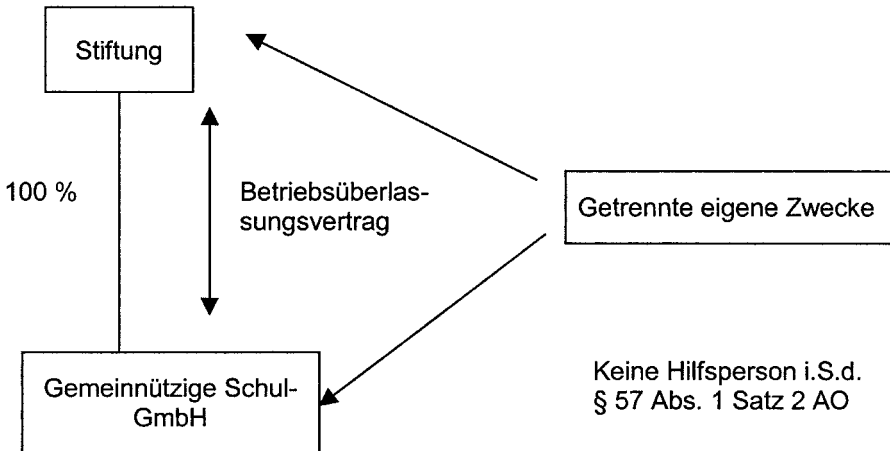
25 BFH, Gr.S. 2/71 vom 8. 11. 1971, BStBl. II 1972, S. 63, 64.

26 Vgl. zum Ganzen *Raupach*, Betriebsaufspaltung im Sport, in: Raupach (Hrsg.), Steuerfragen im Sport, Stuttgart 1998, S. 29 ff.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

aa) Betriebsüberlassung in Form einer lediglich gemeinnützigen Betriebsaufspaltung mit umsatzsteuerlicher Organschaft

Durch die Überlassung der vorschulischen und schulischen Einrichtungen von der Stiftung an die gemeinnützige Schul-GmbH entsteht zwischen der gemeinnützigen Stiftung (als Besitzorganisation) und ihrer 100 %igen Tochtergesellschaft der »Gemeinnützigen Schul-GmbH« (als Betriebsgesellschaft) eine sog. Betriebsaufspaltung.²⁷ Eine Betriebsaufspaltung begründet für die gemeinnützige Besitzorganisation, wie dargestellt, wenn es sich um eine gewerbliche Betriebsaufspaltung handelt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Diese Folge wird im vorliegenden Fall dadurch vermieden, dass beide Organisationen, die Schul-GmbH und die Stiftung, gemeinnützig sind und selbständig ihre Zwecke verfolgen. Die Schul-GmbH ist also keine Hilfsperson der Stiftung i.S.d. § 57 Satz 2 AO.



Damit wird zugleich eine Konsequenz der neueren Verwaltungsauffassung²⁸ vermieden, nach der es dann, wenn eine gemeinnützige Organisation eine Tochtergesellschaft ausgliedert und sie als Hilfsperson i. S. v. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO einschaltet, zur Gewerblichkeit der Tochtergesellschaft kommen soll. Denn die Hilfsperson könne nicht

27 Zur Entstehung des steuerrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung und deren Anwendung auf gemeinnützige Organisation (am Beispiel Sport) vgl. *Raupach* (Fn. 26); zur Anwendung der steuerlichen Grundsätze der Betriebsaufspaltung auf gemeinnützige Körperschaften vgl. BFH vom 12. 5. 1997, BFH NV 1997, S. 825. Nach dem Anwendungserlass Nr. 32 § 64 AO finden die Grundsätze der gewerblichen Betriebsaufspaltung auf die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen zwischen gemeinnützigen Körperschaften keine Anwendung.

28 Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 57 Nr. 2; BdF vom 21. 1. 2003, IV C 4-S 0171-6/03, BStBl. I 2003, S. 107; dazu: *Gersch*, in: Klein, AO, 8. Aufl. 2003, § 57 Rn. 1; *Hüttemann*, FR 2002, 1337 (1343); Übergangsregelung in BMF vom 17. 12. 2002, BStBl. I 2003, S. 107.

gleichzeitig gemeinnützig tätig sein und mit dieser Tätigkeit zusätzlich der Mutterorganisation die Gemeinnützigkeit vermitteln. Abgesehen davon, dass diese Auffassung m.E. zweifelhaft²⁹ ist, wird diese Konsequenz jedenfalls im vorliegenden Fall vermieden, da Stiftung und Schul-GmbH nebeneinander unterschiedliche gemeinnützige Zwecke verfolgen.

Durch die gemeinnützige Betriebsaufspaltung wird die Begründung einer finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung der Schul-GmbH in das Unternehmen der Stiftung³⁰ und damit eine umsatzsteuerliche Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ermöglicht, um die Umsätze zwischen Schul-GmbH und Stiftung, insbesondere die Gestellung von Arbeitskräften als nicht steuerbare Innenumsätze zu qualifizieren.

Dass eine gewerbliche Betriebsaufspaltung und die Qualifikation der Schul-GmbH als Hilfsperson vermieden werden, die Schul-GmbH aber gleichwohl Organgesellschaft der Stiftung ist, bedeutet angesichts der unterschiedlichen Zwecksetzung dieses Rechtsinstituts keinen Widerspruch.

bb) Lizenzvertrag unter Vermeidung einer gewerblichen Betriebsaufspaltung

Bei Lizenzverträgen zwischen gemeinnützigen Organisationen und einer Verwertungsgesellschaft³¹ treten zwei steuerliche Probleme auf:

Im Falle einer gewerblichen Betriebsaufspaltung wird bei der Besitzorganisation ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, die Lizenzeinnahmen sind dann keine steuerfreien Vermögenseinnahmen mehr.

Bei der Höhe der Lizenzgebühren muss auf Angemessenheit geachtet werden, sonst handelt es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen.

Da die Verwertungsgesellschaft als Tochtergesellschaft des Fördervereins eine gewerbliche Betriebsgesellschaft ist, würde trotz der Gemeinnützigkeit der Stiftung eine gewerbliche Betriebsaufspaltung unvermeidbar sein, wenn zwischen Stiftung und Verwertungsgesellschaft nicht nur eine sachliche, sondern auch eine personelle Verflechtung im Sinne der Rechtsprechung des BFH bestände. Diese doppelte Verflechtung wird im vorliegenden Fall dadurch vermieden, dass die Anteile der Verwertungsgesellschaft sich im Eigentum des Fördervereins befinden

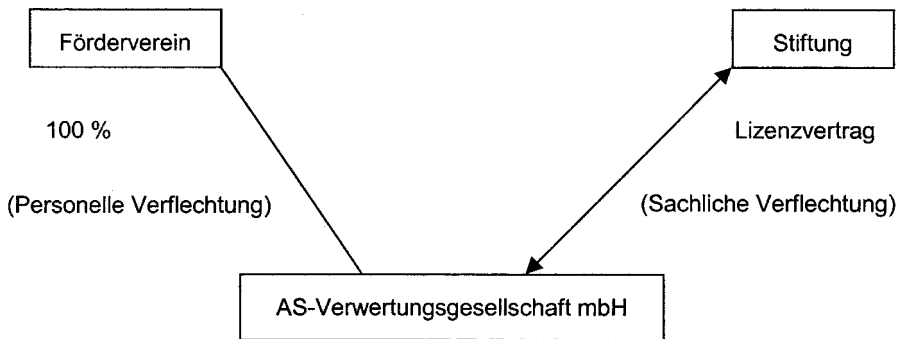
29 Es geht bei der Inanspruchnahme einer Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO nicht um die »Zurechnung« von Tätigkeiten der Hilfsperson (so aber *Hüttemann* (Fn. 20), S. 411) auf die gemeinnützige Körperschaft, sondern um eine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsanfordernis, wenn »das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist«.

30 Organträger einer umsatzsteuerlichen Organschaft kann jedes Unternehmen i.S.d. § 3 Abs. 1 Satz 2 UStG sein (vgl. *Hüttemann* [Fn. 20], S. 406). Organschaft ist auch möglich im Verhältnis zweier steuerbegünstigter Körperschaften, z.B. bei Auslagerung eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs auf eine rechtlich selbständige, gemeinnützige Körperschaft (vgl. *Hüttemann* [Fn. 20], S. 407).

31 Vgl. dazu *Raupach*, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Fragen des Sponsorings, in: *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz* (Hrsg.), *Non Profit Law Yearbook 2001*, S. 169 ff., 186/187.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

(personelle Verflechtung), während das Lizenzverhältnis (sachliche Verflechtung) zwischen Stiftung und Verwertungsgesellschaft besteht.



Zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen trifft § 4 des Lizenzvertrages folgende Regelungen:

- »(3) Sollte es sich ... erweisen, dass der nach Abzug der Lizenzgebühr verbleibende Betrag nicht ausreicht, der Verwertungsgesellschaft nachhaltig einen angemessenen Gewinn zu sichern, oder wenn die Stiftung keine angemessene Lizenzgebühren erzielt, so ist jeweils im Abstand von drei Jahren für die Zukunft über eine Anpassung der Lizenzhöhe zu verhandeln und zwar erstmals nach Ablauf des 31. Dezember 2005.
- (4) Eine Anpassung für die Zukunft hat insbesondere zu erfolgen, wenn die Verwertungsgesellschaft nach Ende einer Anlaufzeit bis 31. Dezember 2004 jährlich nicht wenigstens den Ersatz ihrer Kosten und eine 6-%-ige Verzinsung ihres Stammkapitals erwirtschaftet.«

4. Einzelne Rechtsprobleme

a) Vereinsrecht

Als fraglich hat sich während der Umgestaltung herausgestellt, wer für die rechtsverbindliche Entscheidung über das Stiftungsgeschäft zuständig ist, der Vorstand oder die Mitgliederversammlung. Da insbesondere Grundlagengeschäfte, durch die im Wege der Satzungsänderung die Organisation des Vereins geändert wird, keine »Geschäftsführungsmaßnahmen« sind³², reichen Entscheidungen des Vorstandes nicht aus, es bedurfte u.E. für ein Stiftungsgeschäft eines Beschlusses der Mitgliederversammlung. Das allerdings bedeutet, dass bereits in der Mitgliederversammlung das Stiftungsgeschäft in der endgültigen Fassung verabschiedet werden musste, ohne dass der Vorstand die Möglichkeit gehabt hätte, das Stiftungsgeschäft an Anforderungen der Stiftungsbehörde oder des Finanzamtes anzupassen. Im

32 Vgl. *Hadding*, in: *Soergel*, BGB, 13. Aufl. 2000, § 26 Anm. 10.

vorliegenden Falle wurde der Vorstand aber ermächtigt, diejenigen Änderungen des Stiftungsgeschäfts und der Stiftungssatzung vorzunehmen, die nach Auffassung der Stiftungsaufsicht für die Anerkennung erforderlich waren.

Es wurde daher vorsichtshalber folgender Weg gewählt:

- Beschluss des Stiftungsgeschäfts durch die Mitgliederversammlung mit satzungsändernder Mehrheit,
- Ermächtigung des Vorstandes durch Beschluss der Mitgliederversammlung zur Anpassung von Stiftungsgeschäft und Stiftungssatzung an die Erfordernisse, die die Stiftungsaufsicht stellt,
- Unterschrift unter das Stiftungsgeschäft, in der von der Stiftungsbehörde gewünschten Form durch den einzelvertretungsberechtigten Vorsitzenden des Vereinsvorstandes,
- Vorsorglich Einholung der Billigung der Anpassungsmaßnahmen des Vorstandes im Stiftungsgeschäft und in der Stiftungssatzung auf der ersten Mitgliederversammlung des Fördervereins nach der staatlichen Anerkennung der Stiftung.

Die Stiftungsaufsichtsbehörde stand übrigens auf dem Standpunkt, dass maßgebend nur die vom Vorstandsvorsitzenden des Vereins unterzeichnete Urkunde sei, die daher jederzeit von diesem bis zur staatlichen Anerkennung hätte geändert werden können.

b) Stiftungsrecht

Stiftungsrechtliche Schwierigkeiten ergaben sich aus unterschiedlichen Gründen:

Stiftungszweck: Die Stiftungsbehörde empfand den Stiftungszweck als zu weit. Eine weite Fassung war aber in den Planungen für erforderlich gehalten worden, weil sich zur Förderung mehrfach behinderter Kinder auf lange Sicht nicht voraussagen lässt, welche Maßnahmen erforderlich sein werden, so dass eine breite Fassung von möglichen Stiftungsaufgaben erwünscht war. Eingegrenzt wird dies dadurch, dass nur im Rahmen der Stiftungsmittel diese Stiftungsaufgaben verfolgt werden sollen und zwar nach Anhörung der anderen Stiftungsorgane.

Vermögensausstattung: Fraglich war weiter die Höhe der Vermögensausstattung (Grundstockvermögen). Da das Schulvermögen der *Gemeinnützigen Schul-GmbH* unentgeltlich überlassen wird, scheidet das Immobilienvermögen als Ertragsquelle der Stiftung nach Meinung der Stiftungsaufsicht aus. Man einigte sich schließlich darauf, ein Wertpapierdepot im Wert von € 1,0 Mio. als gebundenes Stiftungsvermögen auszuweisen und in derselben Höhe ein Wertpapierdepot mit der entsprechenden Zweckbindung vorzuhalten. Alle anderen Vermögenszuwendungen im Rahmen des Stiftungsgeschäfts wurden als Kapitalrücklagen oder steuerfreie Rücklagen ausgewiesen.

Dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks: Gleichwohl hatte die Stiftungsbehörde Zweifel, ob angesichts der Verluste im pädagogischen Be-

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

reich in der Vergangenheit die dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert sei.

Verluste aus dem Zweckbetrieb »pädagogischer Einrichtungen« waren auf Initiative des neuen Vereinsvorstandes durch Kostensenkung um € 400.000 pro Jahr und Schulgelderhöhungen um € 300.000 erheblich reduziert worden.

Weiterhin bestehende »Verlustquellen« ergeben sich aber aus jährlichen Mehraufwendungen in Pauschalen – berechnet nach den Verhältnissen des Schuljahres 2002/2003:

- aus der Beschäftigung von älteren Lehrern (über 39 Jahre), die nach BAT eine höhere Vergütung erhalten als die Schulbehörden ersetzen (ca. € 163.000),
- aus der Gewährung von Kindergeld/Kinderzuschlägen nach dem BAT, die ebenfalls nicht erstattet werden (ca. € 78.000),
- aus der Beschäftigung von Zivildienstleistenden, soweit deren Kosten nicht von der Bundesrepublik erstattet werden (ca. € 170.000),
- aus der Beschäftigung von Praktikanten für verschiedene Sozialhilfekerufe, die wie die Zivildienstleistenden überwiegend zur Pflege und Versorgung von behinderten Kindern eingesetzt werden (ca. € 60.000),³³
- aus der Beschäftigung von zusätzlichen Lehrkräften über die Zahl der Lehrer hinaus, die von den Schulbehörden als notwendig anerkannt werden und deren Besoldung pauschalisiert ersetzt wird (ca. € 460.000),
- aus der Beschäftigung von zusätzlichen Erzieherinnen, um wie bei den Lehrkräften eine Qualitätsverbesserung zu erreichen (ca. € 260.000) und
- aus der Beschäftigung von zusätzlichen Kräften in der Verwaltung (ca. € 50.000).

Stiftungsorganisation: Bedenken hatte die Stiftungsaufsicht auch gegen die vorgesehene Stiftungsorganisation: Der weit gefasste Stiftungszweck setzt nach den Erfahrungen im früheren Vereinsvorstand voraus, dass sich eine Vielzahl multidisziplinär tätiger Vorstandsmitglieder engagiert, jedenfalls solange man sich auf ehrenamtliche Vorstandsmitglieder beschränken muss. Demgegenüber hielt man es für sinnvoll, den Stiftungsrat personell klein zu halten, um in kritischen Situationen des (großen) Stiftungsvorstands ein schlagkräftiges Gremium zu haben, das schnelle Regelungen treffen kann. Dafür ist vorgesehen ein Vierer-Gremium mit Stichtscheid des Vorsitzenden. Außerdem bemängelte die Stiftungsaufsicht, dass der Vorstand im Umlaufwege Beschlüsse fassen konnte, der Hinweis auf das Aktienrecht (§ 108 Abs. 4 AktG) vermochte diese Bedenken zu entkräften.

33 Bei der Einzelfallpflege für schwer behinderte Schulkinder (Fütterung, Toilettengang, Sitzhilfe) und der Tätigkeit als »Stützer« im Rahmen der »gestützten Kommunikation« durch Schulbegleiter (Kommunikationshelfer) handelt es sich nicht um schulische Aufgaben (aus der Rspr.: BayVGh, 12 CE 01.1734 vom 25. 10. 2001; VG Regensburg, RO 1K 01.1270 vom 24. 7. 2002).

c) Schulrecht

Schulrechtlich war für die Umgestaltung, insbesondere die Einschaltung der *Gemeinnützigen Schul-GmbH*, eine schulaufsichtliche Genehmigung erforderlich, die erteilt wurde. Die Schul-GmbH hatte die schulaufsichtliche Genehmigung bereits erlangt, bevor die Stiftung ins Leben trat und ihr die pädagogische Einrichtung von der Stiftung überlassen waren. Die Zeit bis zur staatlichen Anerkennung der Stiftung wurde durch die Betriebsführung des Vereins für Rechnung der Schul-GmbH überbrückt (s.o. 3. a) aa)).

Das im Konzept vorgesehene Schulsponsoring hält sich im Rahmen der Bayerischen Schulpolitik.³⁴

d) Gemeinnützigkeitsrecht und Steuerrecht

aa) Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts

Gemeinnützlichkeitsrechtlich musste sichergestellt sein,

- dass sämtliche Satzungen den Anforderungen der Gemeinnützigkeit entsprechen und
- dass durch die Umgestaltung der Aktion Sonnenschein die Gemeinnützigkeit nicht verletzt wird.

Dies konnte durch die Einholung entsprechender verbindlicher Auskünfte erreicht werden.

Sonderproblem bei Auflösung einer gemeinnützigen Ein-Mann-GmbH: Bei ihr kann es – wie im vorliegenden Fall – zweckmäßig sein, von der Mustersatzung der Verwaltung³⁵ abzuweichen. Bei der Auflösung der GmbH fällt deren Vermögen ohnehin an die Stiftung, die zugleich alleiniger Gesellschafter ist; daher ist eine Rückgewähr von Einlagen – wie sie die Mustersatzung vorsieht – an sie nicht notwendig.

Aber auch, wenn die Aufnahme weiterer Gesellschafter in der Satzung vorgesehen ist, kann eine solche Regelung sinnvoll sein:

- Ist ein neuer Gesellschafter nicht gemeinnützig, kann er Interesse daran haben, die Einlage als Spende abzuziehen, was im Fall der Einlagenrückgewähr nicht möglich wäre.³⁶
- Ist ein neuer Gesellschafter gemeinnützig, kann die Konzentrierung des Vermögens auf einen Übernehmer im Fall der Auflösung sinnvoll und gewollt sein.

34 Interview mit Staatsministerin *Hohlmeier*, Schulsponsoring – wichtig, aber wie? Stiftung & Sponsoring 6/2002, S. 3–5; *Gottfried* (Referat Öffentlichkeitsarbeit, Bayerisches Staatsministerium für Unterricht und Kultus), Schulsponsoring – kein Lückenbüßer! Stiftung & Sponsoring 6/2002, S. 30–33.

35 Mustersatzung für andere Körperschaften (als Vereine), BStBl. 1987 I, S. 678/679.

36 *Buchna* (Fn. 6), S. 120, unter Berufung auf BFH vom 5. 2. 1992, I R 63/91, BStBl. 1992 II, S. 748, betr. Rückübertragung an Stifter.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

Wünschen dagegen später eintretende Gesellschafter die Einlagenrückgewähr, dann können sie ihren Beitritt von einer Satzungsänderung abhängig machen. Verschiedentlich äußern Finanzämter bei Ausschluss der Einlagenrückgewähr Bedenken wegen Abweichen von der Mustersatzung. Dies ist indessen unzutreffend, denn eine solche Regelung widerspricht *nicht* § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO. Danach »dürfen« die Mitglieder bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft »nicht mehr« als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten. Voraussetzung ist danach, dass die Gesellschafter der GmbH »nicht mehr« als ihre Einlagen erhalten »dürfen«, nicht aber, dass die Einlagen zurückbezahlt werden »müssen«.

Diese Regelung ist auch gesellschaftsrechtlich zulässig. Sie erklärt sich aus der Bestimmung des § 72 GmbHG:

»Das Vermögen der Gesellschaft wird unter die Gesellschafter nach Verhältnis ihrer Geschäftsanteile verteilt. Durch den Gesellschaftsvertrag kann ein anderes Verhältnis der Teilung bestimmt werden.«

Maßgebend für die Vermögensverteilung ist danach das Verhältnis der Geschäftsanteile; diese Regel kann aber abbedungen werden. Gerade das sieht § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO vor, der die Vermögensverteilung unter den Gesellschaftern auf die Höhe ihrer Einlagen begrenzt. Darin sieht auch das gesellschaftsrechtliche Schrifttum einhellig eine Abbedingung von § 72 Abs. 1 GmbHG.³⁷ § 72 GmbHG ist aber darüber hinaus in vollem Umfang abdingbar.³⁸ Daher ist auch »die vollständige Beseitigung des Anspruchs auf den Liquidationserlös« zulässig.³⁹ Dann ist ein Dritter der »Anfallberechtigte«. Dies ist freilich nur aufgrund der Satzung oder aufgrund einstimmigen Gesellschafterbeschlusses möglich.⁴⁰

bb) Ertragsteuerrechtliche Fragen

Steuerrechtlich war die Vermeidung

- von gewerblichen Betriebsaufspaltungen,
- von verdeckten Gewinnausschüttungen durch überhöhte Lizenzen der Verwertungsgesellschaft und
- von steuerpflichtigen Umsätzen zwischen Stiftung und Schul-GmbH, dies konnte durch ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis erreicht werden, von besonderer Bedeutung.

Diese Probleme waren von der verbindlichen Auskunft des Finanzamtes für Körperschaften umfasst.

37 Vgl. *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 72 Rn. 9; *K. Schmidt*, in: Scholz, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 72 Rn. 5.

38 *K. Schmidt*, in: Scholz (Fn. 37), § 72 Rn. 2.

39 *Nerlich*, in: Michalski, GmbHG, 2002, § 72 Rn. 25.

40 *K. Schmidt*, in: Scholz (Fn. 37), § 72 Rn. 5.

cc) Fragen der Grunderwerb- und Schenkungsteuer

Ebenso wurden für die Grunderwerbsteuer und die Schenkungsteuer verbindliche Auskünfte eingeholt. Im Bereich der Grunderwerbsteuer blieb lediglich offen, in welchem Umfang die Übertragung des Erbbaurechts Grunderwerbsteuer auslöst. Die verbindliche Auskunft bestätigte, dass Stiftungsgeschäfte – mit Ausnahme der Besteuerung des Stiftungsgeschäfts unter Lebenden im Rahmen des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG (Auflagen) – von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Dagegen sind nach Auffassung des zuständigen Finanzamts bei der Berechnung des Werts der Auflagen – entgegen unserer Meinung – auch die Schulden (Passiva laut aufzustellender Bilanz) zu berücksichtigen. Bezüglich der Auflage komme es auf die Gegenleistung i.S.d. GrEStG an.⁴¹ Die Gesamtgegenleistung setze sich aus dem kapitalisierten Erbbauzins und dem Passivposten laut Bilanz zusammen. Diese Gesamtgegenleistung sei im Verhältnis der Teilwerte auf die Grundstücke und die sonstigen Vermögensgegenstände zu verteilen.⁴²

e) Arbeitsrecht

Der Vermögensübergang, insbesondere der pädagogischen Einrichtung vom Verein auf die Stiftung, bewirkt einen Übergang der Arbeitsverhältnisse gemäß § 613 a BGB auf die Stiftung. Der nachfolgende Abschluss des Betriebsüberlassungsvertrages zwischen Stiftung und GmbH führte zu einem Übergang der Arbeitsverhältnisse von der Stiftung auf die Schul-GmbH, der ebenfalls unter § 613 a BGB fällt.⁴³ Davon mussten die Arbeitnehmer, insbesondere die Lehrkräfte zuvor unter Hinweis auf ihr Widerspruchsrecht unterrichtet werden. Es ging kein Widerspruch ein.

Der Verein Aktion Sonnenschein (alt) war ordentliches Mitglied des Verbandes kommunaler Arbeitgeber (VKA) und damit an den BAT tarifgebunden. Dies zwang wie dargestellt zu Leistungen an die Mitarbeiter, die über den staatlichen Kostenerersatzleistungen liegen und damit dem Verein ein permanentes Defizit bescherten, zumal der Verein auch noch Mitglied der Zusatzversorgungskasse der Gemeinden (ZVK) war.

Ziel der Umgestaltung war auch, langfristig dieses Defizitproblem zu lösen; dies wird voraussichtlich dadurch bewirkt werden,

- dass die Schul-GmbH Mitglied des VKA und der ZVK wird, um die Rechte und Ansprüche der vorhandenen Mitarbeiter zu erhalten,
- dass aber neue Mitarbeiter bei der nicht tarifgebundenen Stiftung angestellt und der Schul-GmbH zur Dienstleistung überlassen werden; für diese Mitarbeiter wird ein Haustarif entwickelt, der sich im Rahmen der staatlichen Kostenersatzleistungen hält; die Schul-GmbH führt die staatlichen Kostenerstattungen für die

41 *Boruttau*, GrEStG, 15. Aufl. 2002, Rn. 245 zu § 3.

42 Dazu *Boruttau* (Fn. 41), Rn. 113, 114, 118 und 112 letzter Absatz, sowie BFH, NV 1994, 574 und HFR 1965, 468.

43 Vgl. *Uwe Schneider* (Fn. 23), S. 409 zum Betriebspachtvertrag.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

zur Dienstleistung überlassenen Mitarbeiter an die Stiftung ab. Ob dazu eine außerordentliche Mitgliedschaft der Stiftung in der Vka und in der ZVK notwendig oder wenigstens zweckmäßig ist, wird noch geprüft. Die Versicherung der Mitarbeiter der Stiftung bei der ZVK ist auch ohne Mitgliedschaft bei der Vka möglich, allerdings zu höheren Beiträgen.

Die aus der Überlassung der Mitarbeiter und der Abführung der staatlichen Kostenerstattung möglicherweise entstehende Umsatzsteuerpflicht wird durch ein Organschaftsverhältnis vermieden (s.o. d) bb)). Dass in dem Gesamtvorgang keine unzulässige Arbeitnehmerüberlassung liegt, wurde vom Landesarbeitsamt im Vorhinein bestätigt.

III. Versuch der Gesamtbeurteilung des Konzepts

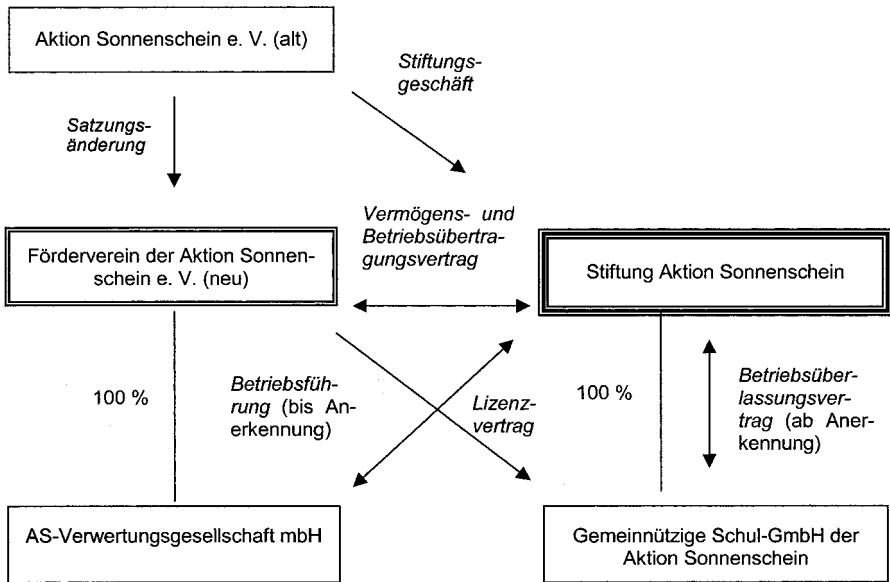
Das Umgestaltungskonzept lässt sich im Kern als eine Kombination von Spaltungsvorgängen begreifen; dabei galt es, gewerbliche Betriebsaufspaltungen mit der Folge der Entstehung von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14 AO) zu vermeiden:

- Die Stiftung entstand durch Abspaltung außerhalb des UmwG aus dem Verein.
- Anstelle einer Ausgliederung der *Gemeinnützigen Schul-GmbH* aus der Stiftung fand eine Bargründung mit nachfolgender Betriebsüberlassung statt; zwischen Stiftung (als Besitzorganisation) und Schul-GmbH (als Betriebsgesellschaft) besteht eine gemeinnützige (keine gewerbliche) Betriebsaufspaltung mit umsatzsteuerlicher Organschaft.
- Auch im Fall der durch Bargründung entstandene *AS-Verwertungsgesellschaft mbH* findet eine Aufspaltung in Besitzorganisation (Stiftung) und Betriebsgesellschaft (GmbH) statt. Eine gewerbliche Betriebsaufspaltung wird auch hier vermieden, da sachliche Verflechtung (Stiftung-GmbH) und personelle Verflechtung (Verein-GmbH) auseinander fallen.

Die Spaltung im Schulbereich macht es möglich, für den bestehenden Lehrkörper in der Schul-GmbH die Bindung an den BAT aufrechtzuerhalten, neue Lehrer aber außerhalb des BAT bei der Stiftung anzustellen.

Die schematische Darstellung des Umgestaltungskonzepts mit Kooperationsverhältnissen (s. umseitig) zeigt auf den ersten Blick ein recht kompliziertes Bild. Die vier an dem Organisationsverbund beteiligten Organisationen haben aber untereinander eine klare Aufgabenaufteilung, die eine transparente Führung und Erfolgskontrolle ermöglicht. Auch die Kooperationsbeziehungen sind relativ einfach handhabbar, dies galt für die Betriebsführung der *gemeinnützigen Schul-GmbH* durch den Verein vor Anerkennung der Stiftung, und gilt auch für den Betriebsüberlassungsvertrag, mit dem die Stiftung der *gemeinnützigen Schul-GmbH* nach Stiftungsanerkennung den Schulbetrieb überlässt.

Schematische Darstellung des Umgestaltungskonzepts mit Kooperationsverträgen



Entscheidend wird es darauf ankommen, ob es der *AS-Verwertungsgesellschaft mbH* gelingt, im wesentlichen Umfang das Sponsoringgeschäft zu entwickeln und auf sich zu konzentrieren.

IV. Zusammenfassung

Am Beispiel eines gemeinnützigen Vereins, »Aktion Sonnenschein«, der den Zweck verfolgt, mehrfach behinderten Kindern zu helfen, und Träger einer großen Montessori-Schule mit Kindergarten und heilpädagogischer Tagesstätte für behinderte und nichtbehinderte Kinder ist, wird dargestellt, welche Grundsätze für die Rechtsformwahl gemeinnütziger Organisationen maßgebend sein sollten. Unzufriedenheit mit der Rechtsform des eingetragenen Vereins führten zu dem Entschluss, dass Vermögen des Vereins mit geringfügigen Ausnahmen auf eine gemeinnützige Stiftung zu übertragen und die pädagogischen Einrichtungen durch eine gemeinnützige GmbH betreiben zu lassen, der die Stiftung in einem Betriebsüberlassungsvertrag das Schulvermögen gegen Ersatz der Kosten zur Nutzung überlässt.

Der Verein besteht mit veränderter Zwecksetzung als bloßer, aber weiterhin gemeinnütziger Förderverein weiter, wird aber zugleich Alleingeschafter einer kommerziellen Verwertungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH, die das

Logo der Aktion Sonnenschein auf Grund eines Lizenzvertrages insbesondere im Wege des Sponsorings vermarkten soll.

Die Möglichkeiten zur Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz konnten nicht genutzt werden, weil das UmwG die Stiftung nicht als aufnehmende Rechtsform kennt. Auch die Schul-GmbH konnte nicht durch Ausgliederung nach dem UmwG errichtet werden, weil das Vermögen bei der Stiftung konzentriert bleiben sollte. Auf die Vorteile einer Gesamtrechtsnachfolge musste also verzichtet werden. Nach Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsicht musste daher das mobile und immobile Schulvermögen und das Kapitalvermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen werden. Bis zur Anerkennung der Stiftung wurden die pädagogischen Einrichtungen durch den Verein für Rechnung der bereits gegründeten Schul-GmbH geführt.

Das Ziel der Gestaltung, die Gemeinnützigkeit für Stiftung, Schul-GmbH und Förderverein ungeschmälert zu erhalten oder zu erreichen, gelang; auch wurden mit Ausnahme der Grunderwerbsteuer für die Übertragung eines Erbbaurechts keine Steuerbelastungen ausgelöst.

V. Summary

This paper presents the principles underlying choice of legal form for non-profit organisations, taking the example of a non-profit association »Aktion Sonnenschein«. This association pursues the purpose of helping disabled children and supporting a large Montessori School with kindergarten and therapeutic day clinic for disabled and non-disabled children. Dissatisfaction with the legal form of registered association led to the decision to transfer the majority of the association assets to a non-profit foundation and to operate the therapeutic institution through a non-profit limited company (gemeinnützige GmbH), to which the foundation transfers the school assets by means of a company surrender contract (Betriebsüberlassungsvertrag) in return for reimbursement of the costs of use.

The association continues with an amended statute as a purely non-profit promotional association, but at the same time becomes the sole operator of a commercial copyright collection society (Verwertungsgesellschaft) in the legal form of a legal company (GmbH), which is intended to market the logo of »Aktion Sonnenschein«, particularly by means of sponsoring, on the basis of a licence agreement.

The possibilities of transformation (Umwandlung) pursuant to the UmwG (transformation law) could not be used as the UmwG law does not recognize the foundation as an absorbing legal form (aufnehmende Rechtsform). The school limited company (Schul-GmbH) could not be established by means of hiving off (Ausgliederung) because the assets were to remain concentrated in the foundation. Thus the advantages of universal succession were not available. Following recognition of the foundation by the foundation supervisory authorities, therefore, the

movable and immovable school property and the capital assets had to be transferred by means of individual succession. Up to the recognition of the foundation the therapeutic institution was operated by the association to the account of the already established school limited company.

The objective of the legal form, maintaining or achieving undiminished non-profit status for the foundation, the school limited company, and the promotional association was successful; also no tax liability was incurred except for realty transfer tax (Grunderwerbsteuer) for the transfer of a leasing perpetuity (Erbbaurecht).

Anhang

Vermögens- und Betriebsübertragungsvertrag

zwischen

dem Förderverein Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind e.V.,

im Folgenden Verein genannt,

und

der Stiftung Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind,

im Folgenden Stiftung genannt

A. Gegenstand des Vertrags

§ 1 Das Vertragswerk

- (1) Mit dem vorliegenden Vertrag werden der aus vorschulischen und schulischen Einrichtungen bestehende Zweckbetrieb und das ihm dienende bewegliche und unbewegliche Vermögen sowie das sonstige Vermögen des Vereins im Vollzug des in der Mitgliederversammlung vom 27. Juli 2002 des Vereins beschlossenen Stiftungsgeschäfts auf die mit Bescheid der Regierung von Oberbayern – Stiftungsaufsicht vom 8. September 2003 staatlich anerkannte Stiftung übertragen, soweit Vermögenswerte nicht ausdrücklich vom Stiftungsgeschäft ausgenommen und beim Verein zurückzubehalten sind.
- (2) Der vorliegende Vertrag wird ergänzt durch notariell zu beurkundende Verträge über die Übertragung
 1. des Grundstücks München, Heiglhofstr. 63 (Schulgebäude, Sportgebäude, Nebengebäude, Gelände- und Freiflächen), eingetragen im Grundbuch Großhadern Band 328 Blatt 10775,
 2. des Erbbaurechts am Grundstück Reutberger Straße, eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts München für Untersending Band 310 Blatt 8757 Seite 61 und
 3. der Geschäftsanteile der *Gemeinnützigen Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein*.
- (3) Im Anschluss an die Vermögensübertragung wird die Stiftung die Nutzung
 - des beweglichen und unbeweglichen Vermögens, das dem Betrieb der schulischen und vorschulischen Einrichtung dient und dessen Eigentümerin die Stiftung durch die Vermögensübertragung geworden ist, durch einen gesondert abzuschließenden Betriebsüberlassungsvertrag ihrer 100-%-igen Tochtergesellschaft »*Gemeinnützigen Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein*« und
 - von Marken, deren Inhaberin die Stiftung durch die Vermögensübertragung geworden ist, durch einen gesondert abzuschließenden Lizenzvertrag der »*Aktion*

Sonnenschein – Rechte Verwertungsgesellschaft mbH als 100 %-ige Tochtergesellschaft des Vereins überlassen.

B. Rechtsgrundlagen der Übertragung

§ 2 Beschlussfassung in der Mitgliederversammlung am 27. Juli 2002

- (1) Die Mitgliederversammlung des Vereins hat am 27. Juli 2002 folgende zustimmenden Beschlüsse gefasst:
 1. Errichtung der *Gemeinnützigen Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein*,
 2. Errichtung der *Aktion Sonnenschein – Rechte-Verwertungsgesellschaft mbH*,
 3. Umgestaltung zu einem reinen Förderverein durch Namens- und Zweckänderung im Rahmen einer Satzungsänderung,
 4. Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung durch Stiftungsgeschäft und
 5. Schlussbestimmungen.
- (2) Der Beschluss zu 1 wurde mit einer Stimmenthaltung, der Beschluss zu 2 mit einer Gegenstimme, die Beschlüsse zu 3-5 wurden einstimmig gefasst.

§ 3 Wortlaut der Beschlüsse der Mitgliederversammlung

- (1) Der Beschluss über die Zustimmung zur Errichtung der *Gemeinnützigen Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein* hat folgenden Wortlaut:

»Die Mitgliederversammlung stimmt der Errichtung der Gemeinnützigen Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein als hundertprozentiger Tochtergesellschaft des Vereins und der Übernahme des Stammkapitals von Euro 50.000,00 aus dem eigenen Kapitalvermögens des Vereins zu, das aus Erbschaften stammt (§ 58 Nr. 11 Buchst. a AO). Sie empfiehlt dem Vorstand die Satzung der Gesellschafter entsprechend der Anlage 1 zu gestalten.«
- (2) Der Beschluss über die Zustimmung zur Errichtung der *Aktion Sonnenschein – Rechte-Verwertungsgesellschaft mbH* hat folgenden Wortlaut:

»Die Mitgliederversammlung stimmt der Errichtung einer Aktion Sonnenschein – Rechte-Verwertungsgesellschaft mbH als hundertprozentiger Tochtergesellschaft des Vereins und der Übernahme des Stammkapitals von Euro 50.000,00 aus dem eigenen Kapitalvermögen des Vereins zu, das aus Erbschaften stammt (§ 58 Nr. 11 Buchst. a AO), die nach Abschluss eines Lizenzvertrages mit der ›Stiftung Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind‹ – das Namensrecht, Namensbestandteile, Logos und Embleme der Stiftung zur Erzielung von Einnahmen zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke der Stiftung wirtschaftlich verwertet, soweit dies mit den gemeinnützigen Zwecken der Stiftung vereinbar ist. Die Mitgliederversammlung empfiehlt dem Vorstand, die Satzung der Gesellschaft entsprechend der Anlage 2 zu gestalten.«
- (3) Die Namens- und Zweckänderung des Vereins hat folgenden Wortlaut:
 - 3.1. Änderung des § 1 der Satzung (Name):

»Der Verein erhält den Namen ›Förderverein der Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind e.V.‹.«

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

3.2. Änderung des § 2 Nr. 2 der Satzung (Ziel und Zweck):

»Im Rahmen der Zweckbestimmung der Nr. 1 beschränkt sich der Verein darauf, die Stiftung ›*Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind*‹ und ihrer Tochtergesellschaften bei der Durchführung ihrer satzungsmäßigen Ziele zu unterstützen und insbesondere durch finanzielle Beiträge, Sach- und Dienstleistungen aus dem Vereinsvermögen oder aus Spendensammlungen zu fördern, ferner durch Beteiligung an einer Verwertungsgesellschaft, die Namensrechte, Namensbestandteile, Logos und Embleme der Stiftung zur Erzielung von Einnahmen, zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke der Stiftung wirtschaftlich zu verwerten, sofern dies mit den gemeinnützigen Zwecken der Stiftung vereinbar ist.«

- (4) Der Beschluss über die Errichtung der gemeinnützigen Stiftung Aktion Sonnenschein hat folgenden Wortlaut:

»Der Verein errichtet eine Stiftung mit dem Namen ›*Stiftung Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind*‹ auf Grund des beigefügten Stiftungsgeschäfts und überträgt der Stiftung das gesamte Vereinsvermögen einschließlich des Schulvermögens und der Anteile der Gemeinnützigen Schul-GmbH bis auf einen für die Fortführung des Vereins erforderlichen Betrag von € 50.000,00 und unter Zurückhaltung der GmbH-Anteile an der Verwertungsgesellschaft.«

- (5) Die beschlossenen Schlussbestimmungen haben folgenden Wortlaut:

- »5.1. Die Satzungsänderung tritt mit der Beschlussfassung in Kraft und wird mit der Eintragung ins Vereinsregister wirksam.
5.2. Bis zur Erfüllung des Stiftungsgeschäfts durch Übertragung des Vereinsvermögens auf die Stiftung betreibt der Verein gem. § 2 Nr. 2 Buchst. b der Satzung in der Fassung vor Satzungsänderung die schulischen und vorschulischen Einrichtungen weiter, und zwar ab 1. August 2002 für Rechnung der Schul-GmbH bzw. der Stiftung.
5.3. Dem Vorstand des Vereins wird für die Rechtsgeschäfte zur Erfüllung des Stiftungsgeschäfts Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB erteilt.
5.4. Die Kosten für die Errichtung der Schul-GmbH und der Aktion Sonnenschein Rechte-Verwertungsgesellschaft mbH trägt der Verein. Die Kosten der Erfüllung des Stiftungsgeschäfts trägt die Stiftung, ebenso die anfallende Grunderwerbsteuer.
5.5. Der Vorstand wird ermächtigt, diejenigen Änderungen des Stiftungsgeschäfts und der Stiftungssatzung zu beschließen, die die Stiftungsaufsichtsbehörde zur Voraussetzung der staatlichen Anerkennung macht und die den von der Mitgliederversammlung beschlossenen, aber zu ändernden Bestimmungen am nächsten kommen und die Ziele der Umgestaltung am besten erreichen.
5.6. Die Durchführung des Umgestaltungskonzeptes steht unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Schulbehörde.«

§ 4 Das Stiftungsgeschäft

Das Stiftungsgeschäft hat auf Grund des Beschlusses der Mitgliederversammlung vom 27. Juli 2002 und auf Grund der von der Stiftungsaufsicht veranlassten Einfügung des Stiftungszwecks aus § 2 Abs. 1 der Stiftungssatzung als Abschnitt II und der redaktionellen Änderung von Abschnitt III Abs. 1 und 2 folgenden Wortlaut:

»I. Errichtung der Stiftung

Der Verein ›*Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind e.V.*‹ (im Folgenden Verein genannt) errichtet die ›*Stiftung Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehr-*

fach behinderte Kind e.V. < als rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts mit Sitz in München mit einem Wertpapierdepot als Grundstockvermögen von € 1,0 Mio.

Der Verein überträgt sein gesamtes Vermögen einschließlich des Schul- und Kapitalvermögens bis auf einen Betrag von € 50.000,00 als Barreserve für die ordnungsmäßige Fortführung der Vereinsgeschäfte und unter Zurückbehaltung der Anteile an der neugegründeten AS-Verwertungsgesellschaft mbH auf die Stiftung. Mit der Übertragung des Vermögens geht der Betrieb der schulischen und vorschulischen Einrichtungen auf die Stiftung über.

Die Vermögensübertragung erfolgt nach Erlangung der staatlichen Anerkennung der Stiftung im Wege der Einzelrechtsnachfolge, schuldrechtlich mit Wirkung ab 1. August 2002, 0.00 Uhr. Nach der Anerkennung der Stiftung beschränkt sich der Vereinszweck auf die Funktion als Förderverein unter dem Namen ›Förderverein der Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind e.V.‹

II. Stiftungszweck

Die ›Stiftung Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind‹ verfolgt den Zweck, behinderten und von Behinderung bedrohten Kindern, Jugendlichen und Heranwachsenden möglichst umfassend zu dienen, um

- Behinderungen möglichst zu vermeiden,
- (drohende) Behinderungen möglichst frühzeitig zu erkennen und ihnen entgegen zu wirken,
- vorhandene Behinderungen oder deren Auswirkungen durch medizinische, psychologische, therapeutische, pädagogische oder ähnliche Maßnahmen zu verringern, zu lindern – oder soweit möglich – zu beheben,
- kompensatorische Fähigkeiten aufzubauen,
- Selbständigkeit und Unabhängigkeit zu erlangen,

um damit zur Entfaltung aller Anlagen und Befähigungen beizutragen, die Integration in die Gesellschaft und in das Arbeitsleben zu fördern, insbesondere die Grundlage für die soziale und berufliche Eingliederung zu schaffen und Behinderten zu einem erfüllten Leben zu verhelfen.

III. Vermögensausstattung der Stiftung

Das Stiftungsvermögen besteht aus einem Wertpapierdepot im Wert von € 1,0 Mio. Es ist in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten. Das sonstige Vermögen der Stiftung besteht aus

- Anlagevermögen, insbes. Grundstücken, Gebäuden, Außenanlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie den Anteilen an der Schul-GmbH und
- Umlaufvermögen, insbes. Wertpapieren, Forderungen und Bankguthaben,
- abzgl. Verbindlichkeiten, Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungsposten.

Im Einzelnen ergeben sich die Vermögensgegenstände und Passiva aus der Anlage zum Stiftungsgeschäft, in der sie mit den Werten der letzten – der Stiftungserrichtung vorausgegangenen – Bilanz des Vereins zum 31. Dezember 2001 aufgeführt werden.

Mit dem Übergang des Betriebes der vorschulischen und schulischen Einrichtungen tritt die Stiftung – soweit dies rechtlich zulässig ist –, in Rechte und Pflichten aus Rechtsverhältnissen des Vereins mit Dritten ein, insbesondere gem. § 613 a BGB in die mit dem Verein bestehenden Arbeitsverhältnisse, ebenso in Versicherungsverhältnisse, Schul- und Betreuungsverträge.

IV. Eigenkapital der Stiftung

Das in der noch aufzustellenden und zu testierenden Zwischenbilanz des Vereins zum 31. Juli 2002 ausgewiesene Kapital bildet die Grundlage für den Kapitalausweis der Stiftung in ihrer Eröffnungsbilanz. Dabei wird das Kapital der Stiftung abzüglich des Bilanzverlustes, abzüglich des dem Verein verbleibenden Kapitals in Höhe der Barreserve und der GmbH-Anteile an der AS-Verwertungsgesellschaft und abzüglich eines Betrages in Höhe des Grundstockvermögens von € 1,0 Mio. in eine Kapitalrücklage eingestellt.

Die Stiftung führt die bisherigen gemeinnützigen Zwecke des Vereins fort und übernimmt daher die für die Zwecke des Vereins in der Zwischenbilanz des Vereins zum 31. Juli 2002 gebildeten Rücklagen des Vereins: die zweckgebundene Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO und die freie Rücklage nach § 58 Nr. 7a AO.

V. Vollzug des Stiftungsgeschäfts

Die zum Vollzug dieses Stiftungsgeschäftes erforderlichen Übertragungen erfolgen nach staatlicher Anerkennung der Stiftung schuldrechtlich mit Wirkung ab 1. August 2002, 0.00 Uhr, im Wege der Einzelrechtsnachfolge

- durch Übertragung des Eigentums an dem Grundstück München, Heiglhofstraße 63, 81377 München, eingetragen im Grundbuch des Amtsgerichts München für Großhadern, Band 328 Blatt 10775, mit einer Fläche von 19.769 qm mit der Flurnummer 139/3 auf die Stiftung,
- durch Übertragung der Erbbauberechtigung an dem Grundstück München, Reutberger Straße 10, Grundbuch des Amtsgerichts München für Untersending, Band 486, Blatt 14028 mit einer Fläche von 2625 qm der Flurnummer 10678/11, das gemäß Urkunde des Notars Fritz Kader vom 1. August 1972 Urkundenrolle Nr. 4146 bis zum 1. September 2005 für den Verein als Erbbauberechtigten bestellt ist, auf die Stiftung als Erbbauberechtigte nach vorausgegangener Einholung der Zustimmung der Landeshauptstadt München als Eigentümerin des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks und
- durch Übertragung der Wertpapierdepots und Guthaben bei Kreditinstituten vom Verein auf die Stiftung als Rechtsinhaberin.

VI. Stiftungssatzung

Aufgaben und Organisation der Stiftung richten sich nach der anliegenden⁴⁴ Satzung.«

§ 5 Behördliche Auskünfte, Registereintragungen, aufsichtsbehördliche Genehmigungen und Anerkennungen

- (1) Folgende finanzbehördliche verbindliche Auskünfte wurden erteilt:
 - Finanzamt für Körperschaften München vom 3. Juni 2002 mit Ergänzung vom 18. Oktober 2002 zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit
 - Finanzamt Kaufbeuren vom 22. Mai 2002 zur Schenkungsteuerfreiheit
 - Finanzamt Mühldorf a. Inn vom 6. Juni 2002 betr. Grunderwerbsteuer
- (2) Auf Anfrage hat die Bundesanstalt für Arbeit – Landesarbeitsamt Bayern mit Schreiben vom 21. Mai 2002 mitgeteilt, dass die Stiftung bei Anerkennung der

⁴⁴ Liegt diesem Vertrag nicht bei.

- Gemeinnützigkeit durch das zuständige Finanzamt keine Erlaubnis zum gewerbemäßigen Arbeitnehmerüberlassung benötigt.
- (3) Einverständniserklärung der Landeshauptstadt München – Kommunalreferat als Erbbauperpflichtete im Schreiben vom 6. Juni 2002 mit der Änderung der Rechtsform vom Verein in eine Stiftung, wenn die Stiftung in den Erbbaurechtsvertrag eintritt und dem Erbbaurechtszweck erfüllt.
 - (4) Die erforderlichen Registereintragungen erfolgten
 - für die Gemeinnützige Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein HRB 144470 am 20. September 2002,
 - für die Aktion Sonnenschein – Rechte Verwertungsgesellschaft-mbH HRB 144471 am 20. September 2002,
 - für den Verein VR 6822 am 15. Oktober 2002 (Namens- und Satzungsänderung).
 - (5) Die schulaufsichtliche Genehmigung wurde der Gemeinnützigen Schul-GmbH der Aktion Sonnenschein mit Änderungsbescheid der Regierung von Oberbayern am 30. Juli 2003 erteilt.
 - (6) Die stiftungsaufsichtliche Anerkennung wurde der Stiftung Aktion Sonnenschein – Hilfe für das mehrfach behinderte Kind mit Bescheid vom 8. September 2003 durch die Regierung von Oberbayern ausgesprochen.

C. Übertragungen in Vollzug des Stiftungsgeschäfts

§ 6 Gegenstand der Übertragung

- (1) Gegenstand der Übertragung im Vollzug des Stiftungsgeschäfts sind – unbeschadet des Abs. 3 – alle beweglichen und unbeweglichen Vermögensgegenstände des Vereinsvermögens, insbesondere das Schul- und Kapitalvermögen, wie sie in Anlage 1 nach den Verhältnissen am Tag der Anerkennung der Stiftung aufgeführt werden.
- (2) Die Übertragung umfasst insbesondere folgende Vermögenswerte:
 1. Die Aktiva und Passiva des bisherigen Zweckbetriebs der schulischen und vorschulischen Einrichtungen mit den Schulen in der Heiglhofstraße und der Reutberger Straße samt Kindergärten und Tagesstätte, insbesondere aufgrund gesonderter, notariell beurkundeter Verträgen (§ 1 Abs. 2) das folgende Grundvermögen samt Bestandteilen, Zubehör und Außenanlagen: das Grundstück Heiglhofstraße und das am Grundstück Reutberger Straße bestellten Erbbaurecht,
 2. die Geschäftsanteile an der *Gemeinnützigen Schul-GmbH*, für deren Rechnung der Verein bis zur staatlichen Anerkennung der Stiftung die schulischen und vorschulischen Einrichtungen geführt hat aufgrund eines gesonderten, notariell beurkundeten Abtretungsvertrages (§ 1 Abs. 2) und
 3. die Vermögenswerte außerhalb des Zweckbetriebes, die im Zusammenhang mit der ideellen Tätigkeit des Vereins stehen, insbesondere Bankguthaben und Wertpapierdepots, die aus Spenden, Legaten, Erbschaften und Busgeldern angesammelt wurden.
- (3) Ausgenommen sind lediglich eine Barreserve von € 50.000,00 in Form eines Bankguthabens auf dem Konto 780 7300 bei der Bank für Sozialwirtschaft, AG München, und die Geschäftsanteile an der *Aktion Sonnenschein – Rechte-Verwertungsgesellschaft mbH*, die dem Verein als Förderverein verbleiben.

Einführung in die Möglichkeiten der Rechtsformwahl

- (4) Nichtbilanzierte Vermögensgegenstände und unbekannte Verbindlichkeiten werden von der Übertragung mitumfasst.

§ 7 Einigung und Übergabe

- (1) Die Vertragsparteien sind sich einig
 1. über den Eigentumsübergang an den Vermögensgegenständen des Vereins auf die Stiftung,
 2. über die Abtretung der materiellen und immateriellen Rechte, insbesondere der Forderungen aus schwebenden Geschäften, Bankguthaben, Wertpapiere aus Wertpapierdepots und
 3. über die Übernahme von Verbindlichkeiten des Vereins durch die Stiftung einschließlich der Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften, i.S.d. § 4 Abs. 1 und Abs. 2. ausgenommen die dem Verein nach dem Stiftungsgeschäft verbleibenden Vermögenswerte (§ 4 Abs. 3).
- (2) Die Übergabe des Betriebs der schulischen und vorschulischen Einrichtungen und der zugehörigen körperlichen Vermögensgegenstände auf die Stiftung erfolgt mit Unterzeichnung dieses Vertrages und auf die Gemeinnützige Schul-GmbH mit der nachfolgenden Unterzeichnung des Betriebsüberlassungsvertrages (§ 1 Abs. 3).
- (3) Die Übertragung erfolgt im Innenverhältnis, d.h. schuldrechtlich mit Rückwirkung auf den 1. August 2002, 0.00 Uhr.

§ 8 Zustimmung Dritter

- (1) Soweit der Übergang von Aktiva und Passiva der Zustimmung Dritter bedarf, verpflichtet sich der Verein, diese einzuholen.
- (2) Wird eine Zustimmung nicht erteilt, einigen sich die Vertragsparteien entsprechend den Grundsätzen des § 12 (salvatorische Klausel).

§ 9 Arbeitnehmer

- (1) Die Übertragung im Vollzug des Stiftungsgeschäfts stellt einen Betriebsübergang vom Verein auf die Stiftung i.S.d. § 613 a BGB dar mit der Folge des Übergangs sämtlicher Arbeitsverhältnisse des Vereins auf die Stiftung.
- (2) Der Abschluss des vorgesehenen Betriebsüberlassungsvertrages zwischen Stiftung und *Gemeinnütziger Schul-GmbH* stellt seinerseits einen Betriebsübergang von der Stiftung auf die *Gemeinnützige Schul-GmbH* i.S.d. § 613 a BGB dar, der allerdings nicht das bei der Stiftung verbleibende Verwaltungspersonal (aufgeführt in Anlage 2) umfasst.
- (3) Die Unterrichtung der Arbeitnehmer der Aktion Sonnenschein gem. § 613 a Abs. 5 BGB zum Betriebsübergang ist, wie aus Anlage 3 ersichtlich, bereits durch den Vorstand des Vereins erfolgt.

D. Schlussbestimmungen

§ 10 Kosten

Die Kosten der Erfüllung des Stiftungsgeschäfts trägt die Stiftung, ebenso die anfallende Grunderwerbssteuer.

§ 11 Änderungen des Vertrages

Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftform und sind nur zulässig, soweit sie zum ordnungsmäßigen Vollzug des Stiftungsgeschäfts erforderlich sind.

§ 12 Salvatorische Klausel

Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein oder werden, oder sollte sich in dem Vertrag eine Lücke herausstellen, so soll hierdurch die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt werden. Anstelle der unwirksamen Bestimmung der zur Ausfüllung der Lücke soll eine angemessene Regelung gelten, die – soweit rechtlich möglich – dem am nächsten kommt, was die Vertragsschließenden gewollt haben oder nach dem Sinn und Zweck des Vertrages gewollt haben würden, sofern sie den Punkt bedacht hätten.

§ 13 Gerichtsstand

Gerichtsstand ist München.

Aus Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2003

FLORIAN ASCHE

I. Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen	235	III. BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen	246
II. Rechtsprechung in Steuersachen	238	1. BMF-Schreiben	246
1. Entscheidungen des BFH	238	2. OFD-Verfügungen	248
2. Entscheidungen der Finanzgerichte	244		

Nach dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen aus dem Jahr 2000, dem Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts und dem Modellentwurf von *Hüttemann/Raewert* für ein neues Landesstiftungsrecht waren für das Jahr 2003 keine umfangreichen Debatten über Rechtsgrundlagen zu erwarten.

Gesetzgebungsvorhaben auf Länderebene wurden in Berlin¹ und Schleswig-Holstein² abgeschlossen. In beiden Fällen handelt es sich jedoch um apokryphe Änderungsgesetze, die weitestgehend den bundesgesetzlich normierten Wechsel der Stiftungsgenehmigung zur Stiftungsanerkennung umsetzen. Immerhin regeln beide Gesetze die Einrichtung von Stiftungsregistern, Schleswig-Holstein sogar die Erteilung von Vertretungsbescheinigungen an Stiftungsvorstände. Weitere Änderungen im Bereich der Rechtsgrundlagen sind nicht zu vermelden. Aus diesem Grund beschränkt sich der Bericht auf eine Auswahl von Judikatur und Verwaltungsanweisungen. An dieser Stelle wiederholen wir unsere Einladung zur Unterstützung aus der Praxis durch Übersendung nicht veröffentlichter Entscheidungen.

I. Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

– *BGH zur Qualifizierung von Zuwendungen an gemeinnützige juristische Personen als Schenkungen im Sinne von § 2329 Abs. 1 BGB*³

Kurz vor dem Jahreswechsel hat der BGH die gespannt erwartete Entscheidung zum Pflichtteilsergänzungsanspruch einer Erbin gegen die Stiftung zum Wiederaufbau der Dresdener Frauenkirche erlassen. Die zum Wiederaufbau und späteren Erhalt der Dresdener Frauenkirche gegründete Stiftung hatte in den Jahren 1995

1 Gesetz zur Änderung stiftungs- und vereinsrechtlicher Vorschriften vom 3. 7. 2003, GVBl. Berlin 2003, 253.

2 Gesetz zur Änderung des Stiftungsgesetzes vom 7. 10. 2003, GVBl. S-H 2003, 516.

3 BGH, Urteil vom 10. 12. 2003, IV ZR 249/02, ZEV 2004, 115 ff.

und 1997 insgesamt 4.700.000,00 DM von einem privaten Mäzen erhalten. Darüber hinaus vermachte dieser in seinem Testament von 1998 der Stiftung einen Betrag von 300.000,00 DM. Nach dem Erbfall wurde die Summe von einem beauftragten Notar an die Stiftung überwiesen. Dagegen wandte sich die Klage der Tochter und Alleinerbin des Erblassers. Diese meinte, ihr stehe ein Pflichtteilsergänzungsanspruch gegen die beklagte Stiftung zu, weil das Vermächtnis als Schenkung anzusehen und die Beklagte damit unmittelbar bereichert worden sei. Das Landgericht wies die Klage als unbegründet ab. Die Berufung war erfolglos. Die Revision führte indessen zur Aufhebung der Berufungsentscheidung und gab der Klage statt.

Der BGH schloss sich im Ergebnis der einhelligen Kritik an der Entscheidung des Oberlandesgerichts Dresden an.⁴ Zuwendungen an eine Stiftung seien kein »Durchgangseigentum«, sondern eine auf dauerhaften Vermögenszuwachs gerichtete Schenkung, die einen Pflichtteilsergänzungsanspruch begründe.

– *BGH zum Ausschluss von Zwangsarbeitern gemäß § 1 GlAufRG, § 16 EVZ-StiftG*⁵

Der Bundesgerichtshof hatte sich mit einer Nichtzulassungsbeschwerde von Zwangsarbeitern aus dem Vernichtungslager Auschwitz zu befassen, die individuelle Ansprüche gegenüber der IG Farben Industrie AG durchsetzen wollten. Der Senat wies die Nichtzulassungsbeschwerde mit der Begründung zurück, §§ 1 GlAufRG, 16 EVZ-StiftG schlossen eine individuelle Anspruchsdurchsetzung wirksam aus. Der Senat war der Ansicht, dass die insofern geregelte Abfindung auch verfassungsrechtlichen Maßstäben genüge.

– *BGH zur Veruntreuung von Mitteln aus dem europäischen Sozialfonds*⁶

Der Angeklagte hatte als Studiendirektor das Thüringische Kultusministerium bei der Verwendung von Mitteln aus dem europäischen Sozialfonds zur Qualifizierung von Arbeitslosen und sozial Benachteiligten unterstützt. In dieser Funktion hatte er mit dem Mitangeklagten, einem langjährigen Freund, ursprünglich Lehrgänge für 150,00 DM pro Tag und Person vereinbart, dann jedoch eine nachträgliche Preiserhöhung auf 170,00 DM akzeptiert, ohne dass eine Leistungsänderung zu Grunde gelegen hätte. Daraus war dem Land ein Gesamtschaden von 58.000,00 DM entstanden.

Das Landgericht hatte aufgrund subjektiver Persönlichkeitsstörungen den Angeklagten freigesprochen. Die Revision führte zur Zurückverweisung.

4 Statt vieler *Rawert*, NJW 2002, 3151.

5 BGH, Beschluss vom 27. 5. 2003, VI ZR 389/02, abrufbar unter www.bundesgerichtshof.de.

6 BGH, Urteil vom 20. 8. 2003, II StR 166/03, abrufbar unter www.bundesgerichtshof.de.

Das Urteil des Bundesgerichtshofs widmet sich zwar vordringlich der zweifelhaften, persönlichen Krankheitsstruktur des Angeklagten, enthält jedoch einen interessanten Hinweis im Hinblick auf den Veruntreuungstatbestand seitens der Treueverpflichteten im Non-Profit-Bereich. Der Bundesgerichtshof war der Ansicht, der Angeklagte habe durch seine pflichtwidrigen Vertragsabschlüsse einen höheren Schaden als 20,00 DM pro Tag und Teilnehmer verursacht. Den Grund dafür sah der Bundesgerichtshof darin, dass der Angeklagte nicht nur, ohne Veranlassung, von 150,00 DM auf 170,00 DM gegangen war, sondern, dass er es versäumt hatte, ernsthafte Konkurrenzangebote einzuholen, obwohl entsprechende Lehrgänge für 100,00 DM bis 120,00 DM pro Tag zu haben waren.

- *OLG Stuttgart zur Ausgliederung von Stiftungsunternehmen in eigenständige juristische Personen*⁷

Mitarbeiter von Unternehmen der Carl-Zeiss-Stiftung hatten sich gegen die Ausgliederung der Betriebsteile Schott Glas und Carl Zeiss in eigene juristische Personen zur Wehr gesetzt. Die diesbezügliche Satzungsänderung sei unwirksam, da sie nicht dem Stifterwillen entspreche. Das Landgericht hatte die Klage abgewiesen. Die Berufung war erfolglos. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Das Oberlandesgericht hielt eine Satzungsänderung für möglich, sofern die rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen einer Stiftung sich seit deren Errichtung in einem Maß verändert hätten, dass eine Anpassung der Satzung geboten sei.

- *OLG Hamm zur Durchführung von Reisen als Teil des ideellen Hauptzwecks eines übergeordneten Vereins*⁸

Das Generalstatut des internationalen Kolping-Werks sieht unter anderem vor, die Mitglieder zu befähigen, sich als Christen in der Welt und damit in Familie, Freizeit, Gesellschaft und Staat zu bewähren sowie seinen Mitgliedern – aber auch Nichtmitgliedern – Lebenshilfe anzubieten. Das Kolping-Werk gründete Anfang 2002 den Verein »Kolping-Werk Reisedienst« mit dem Zweck, Reisen im In- und Ausland sowie zu kulturellen Veranstaltungen durchzuführen. Der Eintragungsantrag als Idealverein wurde durch Amtsgericht und Landgericht zurückgewiesen. Die dagegen gerichtete sofortige weitere Beschwerde hatte Erfolg.

Im Gegensatz zum Amts- und Landgericht äußerte das Oberlandesgericht die Ansicht, ein Vereinszweck könne durchaus Idealcharakter tragen, auch wenn er für sich genommen diese Voraussetzungen nicht erfülle. Die Satzung eines untergeordneten Vereins sei nämlich nicht isoliert zu betrachten, sondern im Kontext mit der Zweckbestimmung des Hauptvereins zu lesen. Diene der Zweck des nach-

7 OLG Stuttgart, Urteil vom 27. 6. 2003, 5 O 162/02, rechtskr.

8 OLG Hamm, Beschluss vom 18. 2. 2003, 15 W 427/02, DB 2003, 1567.

geordneten Vereins diesem Hauptzweck, so stehe einer Eintragung als Idealverein auch dann nichts im Wege, wenn der Teilzweck für sich betrachtet diese Voraussetzungen nicht erfülle. Da die Organisation von Reisen ein Mittel zur Erreichung der übergeordneten Idealzwecke sei, könne auch der diesem Zweck gewidmete Verein als Idealverein eingetragen werden.

- *Bundesverwaltungsgericht zur Erlaubnisfreiheit von Inkassotätigkeiten durch eine gemeinnützige Stiftung nach dem Rechtsberatungsgesetz*⁹

Ein als Kommanditgesellschaft errichtetes Rechenzentrum für Rechtsanwälte errichtete eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts mit einem Stiftungsvermögen von 1.000.000,00 DM. Stiftungszweck war unter anderem die Übernahme von Forderungen zum Zwecke der Einziehung, wobei mit der Anspruchsdurchsetzung ausschließlich Rechtsanwälte beauftragt werden durften. Die Stiftung beantragte die Feststellung, dass ihr Forderungsankauf keine Erlaubnis nach dem Rechtsberatungsgesetz bedürfe. Gegen den ablehnenden Grundbescheid und den zurückweisenden Widerspruchsbescheid richtete sich die Klage zum Verwaltungsgericht. Die gegen das klagabweisende Urteil gerichtete Sprungrevision hatte Erfolg.

Das Bundesverwaltungsgericht war der Ansicht, die Durchsetzung zedierter Forderungen stelle in erster Linie einen wirtschaftlichen, keinen rechtlichen Vorgang dar. Das Massegeschäft der Forderungsabtretung sei Teil einer Entwicklung, die beim Inkrafttreten des Rechtsberatungsgesetzes noch nicht absehbar war. Seine rechtliche Bewertung könne deswegen nicht mehr auf Grundlage eines über 50 Jahre alten Gesetzes erfolgen, sondern müsse durch den Gesetzgeber bewertet werden. Es wird deshalb auch dem Gesetzgeber zufallen, einer teilweise befürchteten Erosion des Rechtsberatungsgesetzes¹⁰ vorzubeugen.

II. Rechtsprechung in Steuersachen

1. Entscheidungen des BFH

- *BFH zur Berechnung des abzugsfähigen Spendenhöchstbetrages bei originären Einkünften aus Mitunternehmerschaft und Einkommen einer Organgesellschaft mit Gewinnabführungsvertrag*¹¹

Der Kläger stritt um die Höhe abzugsfähiger Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken. Gemäß § 10 b Abs. 1 Satz 1 EStG sind entsprechende Zuwendungen bis zur Höhe von 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte abzugsfähig. Der

9 BVerwG, Urteil vom 16. 7. 2003, VI C 27/02, NJW 2003, 2767 ff.

10 Vgl. *Kleine-Cosack*, NJW 2000, 1593.

11 BFH, Urteil vom 23. 1. 2003, XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9 ff.

Senat hatte insofern zu klären, ob als Einkünfte des Klägers auch solches Einkommen zu werten ist, das eine Organgesellschaft im Rahmen einer Verpflichtung an eine Personengesellschaft abführt, an der der Kläger beteiligt ist.

Der BFH war der Ansicht, dass Einkünfte des Klägers nur Einkommen ist, das er im Rahmen der sieben Einkunftsarten selbst erzielt, nicht aber Einkünfte der Organgesellschaft. Diese könne bei der Ermittlung ihres Einkommens auch eigene Spenden abziehen. Es komme jedoch nicht in Betracht, ihr Einkommen über die Personengesellschaft dem Kläger zuzurechnen.

– *BFH zur Gemeinnützigkeit einer kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft*¹²

Eine kommunale Wirtschaftsförderungsgesellschaft widmete sich der Erschließung des örtlichen Gewerbegebietes, betrieb ein kommunales Wasserwerk und führte die Erschließung eines Wohngebietes durch. Das zuständige Finanzamt erließ unter Bezugnahme auf die Erschließung des Wohngebietes einen Körperschaftsteuerbescheid. Die dagegen gerichtete Klage und die Revision blieben erfolglos.

Der BFH war der Ansicht, es könne dahinstehen, ob der Betrieb des kommunalen Wasserwerks Teil der Wirtschaftsförderung sei. In jedem Fall gelte dies für die Erschließung von Wohngebieten nicht. Da eine teilweise Steuerprivilegierung nicht in Frage komme, sei die Gesellschaft in toto nicht gemeinnützig und damit zur Körperschaftsteuer zu veranlagern.

– *BFH zur Haftung von Vorstandsmitgliedern eines Vereins für nicht abgeführte Lohnsteuer*¹³

Der erste Vorsitzende eines Sportvereins war als dessen gesetzlicher Vertreter verpflichtet, die gesetzliche Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Nachdem er dies während einer finanziellen Krise des Vereins unterlassen hatte, nahm ihn das zuständige Finanzamt wegen der ausgefallenen Lohnsteuer persönlich in Haftung. Demgegenüber verwies der Vorsitzende darauf, betroffen sei die Lohnsteuer für Sportler bestimmter Unterabteilungen des Vereins mit eigenen Vertretern.

Klage und Revision hatten keinen Erfolg. Der BFH vertrat die Ansicht, der Vorstand des Hauptvereins sei für die Arbeitsverträge verantwortlich, die er mit den Sportlern abgeschlossen habe. Der Vorstand könne sich insofern nicht auf die Selbständigkeit seiner Unterabteilungen berufen. Dies gelte insbesondere in Krisenzeiten des Vereins, wenn dem Vorstand Buchführungsmängel und Probleme bei der Lohnsteuerabführung selbst bekannt seien.

12 BFH, Urteil vom 26. 2. 2003, I R 49/01, FR 2003, 845 ff.

13 BFH, Urteil vom 13. 3. 2003, VII R 46/02, DStR 2003, 1022 ff.

– *BFH zum Charakter einer Spendenbestätigung als rückwirkendes Ereignis*¹⁴

Der Kläger hatte eine gemeinnützige Stiftung errichtet und ihr als Vermögensausstattung ein Grundstück übertragen. Die insofern begünstigte Stadt erteilte dem Kläger im Folgejahr eine Spendenbestätigung, die dieser unverzüglich beim Finanzamt einreichte und die Berücksichtigung als Großspende beantragte. Das zuständige Finanzamt lehnte dies jedoch unter Hinweis auf den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr der Zuwendung ab. Die Revision führte zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides.

Nach Ansicht des BFH stellt eine steuerabzugsfähige Spendenquittung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Mit ihrer Erteilung lägen die Voraussetzungen zur Änderung des Einkommensteuerbescheides vor, so dass die Steuerlast unter Berücksichtigung des Großspendenabzugs zu reduzieren sei.

– *BFH zur steuerlichen Behandlung nichtrechtsfähiger Stiftungen der öffentlichen Hand*¹⁵

Aufgrund eines Testamentes aus dem Jahr 1858 wurde einer Stadt ein Landgut zugewendet. Die daraus erzielten Beträge sollten ursprünglich für die Erziehung und Ausbildung der Nachkommenschaft des Stifters verwendet werden, im Falle des Aussterbens der Familie jedoch Bürgerkindern der Stadt zufließen. Diese Satzung wurde 1967 insofern abgeändert, als nur noch bedürftige Nachkommen des Stifters bis zur Höhe der Sozialhilfesätze gefördert werden durften. Darüber hinausgehende Mittel sollten zur Förderung von Kindern der Stadt verwendet werden. Die daraufhin anerkannte Gemeinnützigkeit wurde jedoch entzogen, nachdem im Jahr 1984 die Satzungsänderung für nichtig erklärt worden war. Die dagegen gerichtete Klage blieb in beiden Instanzen erfolglos.

Der BFH war der Ansicht, dass der ursprünglich privatnützige Stiftungszweck die nichtrechtsfähige Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG körperschaftsteuerpflichtig mache. Die nachfolgende Satzungsänderung sei rechtskräftig für nichtig erklärt worden und demnach unbeachtlich. Auch § 3 Abs. 1 KStG schließe die Besteuerung nicht aus, da diese Vorschrift nur die doppelte Besteuerung der eigenen Einkünfte der Stiftung verhindern solle. Die Besteuerung der Zuwendungen bei den Destinatären und die Besteuerung der Einkünfte der Stiftung sei jedoch keine Doppelbesteuerung im Sinne dieser Vorschrift.

14 BFH, Urteil vom 6. 3. 2003, XI R 13/02, DStR 2003, 878 ff. = DB 2003, 1205 ff.

15 BFH, Urteil vom 29. 1. 2003, I R 106/00, DB 2003, 972 ff. = ZEV 2003, 258 ff. = DStRE 2003, 664 ff. = BFH NV 2003, 868.

- *BFH zur Gemeinnützigkeit bei ausdrücklicher Erlaubnis zum Unterhalt von Nichtzweckbetrieben in der Satzung*¹⁶

Ein Wohlfahrtsverband legte in seiner Satzung neben der Bestimmung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke fest, dass zur Erfüllung seiner Aufgaben auch die Einrichtung anderer Rechtsformen möglich sei. In dieser Satzungsstruktur sah das Finanzamt einen Verstoß gegen die formelle, gemeinnützige Satzungsmaßigkeit. Es sei beispielsweise möglich, dass der Verein steuerpflichtige Nichtzweckbetriebe unterhalte.

Der BFH sah jedoch in der Satzung kein Gemeinnützigkeitshindernis. Zwar sei es dem Verein eröffnet, Nichtzweckbetriebe zu errichten. Diese müssten jedoch nach der Satzung, zum Beispiel als Mittelbeschaffungsbetriebe, der Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke dienen. Es sei damit ausgeschlossen, dass der Nichtzweckbetrieb aus reinem Gewinnstreben, um seiner selbst Willen, betrieben werde.

- *BFH zum Charakter eines nichtrechtsfähigen Vereins als Berufsverband*¹⁷

In einem nichtrechtsfähigen Verein hatten sich Versicherungsunternehmen zum Zweck der Überprüfung von Provisionsabreden zusammengeschlossen. Dem war eine entsprechende Aufforderung des Bundesamtes für das Versicherungswesen vorausgegangen. In dem nichtrechtsfähigen Verein waren 90 % der in Deutschland ansässigen Versicherungsunternehmen vertreten. Das örtliche Finanzamt war der Ansicht, der eng gesteckte Vereinszweck reiche nicht aus, um den Charakter eines Berufsverbandes zur Wahrnehmung ideeller und wirtschaftlicher Interessen zu begründen. Dementsprechend veranlagte es den nichtrechtsfähigen Verein zur Körperschaftsteuer. Die dagegen gerichtete Klage wurde abgewiesen, die Revision hatte Erfolg.

Der BFH war der Ansicht, es komme für den Charakter als Berufsverband zur Wahrnehmung wirtschaftlicher Interessen in erster Linie darauf an, dass tatsächlich alle Beteiligten der Berufssparte repräsentiert würden. Bei einem so erheblichen Marktanteil sei es zweitrangig, ob der Berufsverband ein eingeschränktes Aufgabenfeld habe. Vor diesem Hintergrund sei auch ein begrenzter Zweck der Einstufung als Interessenvertretung der Wirtschaft nicht hinderlich.

- *BFH zum Betrieb eines Totalisators*¹⁸

Ein eingetragener, gemeinnütziger Verein widmete sich der Förderung der Traberbzucht. Im Rahmen eines Zweckbetriebs veranstaltete er Rennen mit Pferde-

16 BFH, Urteil vom 18. 12. 2002, I R 15/02, DB 2003, 1097 ff. = BStBl. II 2003, 384 ff. = DSrE 2003, 761 = BFH NV 2003, 840.

17 BFH, Urteil vom 4. 6. 2003, I R 45/02, BFH NV 2003, 1663 = DB 2003, 2632 ff.

18 BFH, Urteil vom 5. 6. 2003, I R 76/01, DB 2003, 2526 ff. = DSrE 2003, 1616 ff.

wetten. Das zuständige Ministerium erteilte die Genehmigung dazu jedoch unter der Auflage, dass bestimmte Prozentsätze des Umsatzes für Züchterprämien, zum Beispiel an die Züchtervereinigung und die regionalen Aufsichtsorganisationen, ausgekehrt werden müssten. In Erfüllung dieser Auflage hatte der Verein jährlich zwischen 500.000,00 DM und 650.000,00 DM an Züchterprämien ausgekehrt. Diese Aufwendungen erfasste er im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Das Finanzamt ordnete sie hingegen dem steuerbefreiten Bereich des Vereins zu. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg, die Revision des Finanzamts wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Der BFH meinte, der Betrieb eines Totalisatorenunternehmens könne keinen Zweckbetrieb im Sinne von § 64 Abs. 1 AO darstellen. Vielmehr handele es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der vom steuerbefreiten Bereich des Vereins zu trennen sei. Da die Aufwendungen an Züchterprämien in Zusammenhang mit der Genehmigung des Totalisatorenunternehmens angefallen seien, müssten sie auch dem wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des Vereins zugeordnet werden.

– BFH zur Gemeinnützigkeit eines Golfclubs bei Leistung einer Eintrittsspende in Form der Zeichnung einer Kommanditeinlage¹⁹

Ein eingetragener Verein hatte die von einer GmbH & Co. KG erbaute und betriebene Golfsportanlage mit Clubhaus gepachtet. Gleichzeitig war er alleiniger Gesellschafter der Komplementärin dieser KG. Neu eintretende Mitglieder hatten sogenannte Eintrittsspenden zu entrichten. Die Höhe der Eintrittsspende schwankte in den Streitjahren zwischen 6.900,00 DM und 11.550,00 DM. Von dieser Pflicht waren die Neumitglieder befreit, sofern sie eine Kommanditeinlage zeichneten. Das zuständige Finanzamt versagte dem Verein die Gemeinnützigkeitsanerkennung. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Die Revision des Finanzamts wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Der BFH war der Ansicht, der Verein verfolge insofern gemeinnützige Zwecke, als er sich der Förderung des Sports widme (§ 52 Abs. Nr. 2 S. 1 AO). Die Aufwendungen für neu eintretende Mitglieder seien nicht so hoch, dass sie den Vereinskreis nur einem kleinen Teil der Bevölkerung zugänglich machten. Auch andere Sportarten (z. B. Skifahren, Reiten, Segeln) machten erhebliche Aufwendungen notwendig, so dass im Vergleich dem Golfsport keine Sonderstellung zukomme. Auch aus der Beschränkung der Mitgliederzahl aufgrund der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit des Golfplatzes könne nicht auf eine bewusste Begrenzung des Personenkreises geschlossen werden. Vor diesem Hintergrund sei eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand des Klägers gewährleistet.

¹⁹ BFH, Urteil vom 23. 7. 2003, I R 41/03, DB 2003, 2581 ff. = DStR 2003, 2067 ff.

- *BFH zum Charakter eines Süßmosterei als Zweckbetrieb im Sinne von § 68 AO*²⁰

Der Zweck eines gemeinnützigen Vereins war es, körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Dazu betrieb er eine Süßmosterei, um Behinderten eine Ausbildungsmöglichkeit zu verschaffen. Die Umsätze diese Betriebes schwankten in einem Zeitraum von sechs Jahren zwischen 30.000,00 DM und 750.000,00 DM, die Betriebsergebnisse zwischen 49.000,00 DM und 66.000,00 DM. Das FG hatte in der Süßmosterei einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gesehen. Die Revision führte zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils.

Das Finanzgericht hatte die Ansicht vertreten, in § 68 AO sei als allgemeine Voraussetzung des Zweckbetriebs § 65 Nr. 3 AO hineinzulesen, wonach kein vermeidbarer Wettbewerb bestehen dürfe. Der BFH sah dem gegenüber in § 68 AO eine Spezialregelung und prüfte das Merkmal des vermeidbaren Wettbewerbs nicht mehr.

Er war der Ansicht, es komme nicht darauf an, ob die Süßmosterei generell geeignet sei, wettbewerbsrelevant in Erscheinung zu treten. Ausschlaggebend sei vielmehr, dass die Einrichtung ihrem gesamten Wesen nach geeignet und bestimmt sei, Behinderten zur Eingliederung in das gesellschaftliche Leben zu dienen. Die Süßmosterei sei auch entsprechend nach außen hin in Erscheinung getreten, habe eine entsprechende Größenordnung erreicht und auch von ihrem Gesamtcharakter her das Wesen eines Zweckbetriebs getragen. Vor diesem Hintergrund komme keine andere Einstufung in Betracht.

- *BFH zur prozentualen Beteiligung Dritter an Mitgliedsbeiträgen als möglicher Verstoß gegen die Selbstlosigkeit*²¹

Die Entscheidung widmet sich der gängigen Praxis im Non-Profit-Bereich, gewerblich tätige Dritte zur Mitglieds- oder Spenderwerbung einzusetzen. Im konkreten Fall hatte ein Verein eine Werbeagentur mit der Mitgliederwerbung beauftragt und sich in diesem Zusammenhang verpflichtet, 29 % und zwei Jahre später 42 % seiner Mitgliedsbeiträge als Entgelt zu zahlen. Nachdem das Finanzamt die Anerkennung als gemeinnützig wegen eines Verstoßes gegen das Selbstlosigkeitsprinzip abgelehnt hatte und die Klage zum Finanzgericht erfolglos blieb, führte die Revision zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Anerkennung des Vereins als gemeinnützig.

Der BFH war der Ansicht, dass aus einer 42%igen Beteiligung an Mitgliedsbeiträgen allein noch kein Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsprinzip abzuleiten sei. Insofern müsse stets die konkrete Vereinssituation betrachtet werden. Bei einer

20 BFH, Urteil vom 4. 6. 2003, I R 25/02, DB 2003, 2317 ff. = DStRE 2003, 1273.

21 BFH, Urteil vom 18. 12. 2002, I R 60/01, BFH NV 2003, 1025.

gemeinnützigen Körperschaft in der Aufbauphase seien beispielsweise erhöhte Aufwendungen zum Ausbau eines stabilen Mitgliedsstammes tragbar. Im konkreten Fall habe der Verein immerhin mehr als die Hälfte seiner Einnahmen dem gemeinnützigen Zweck zugeführt, so dass eine Gemeinnützigkeitsanerkennung dadurch nicht ausgeschlossen sei.

– *BFH zur Steuerbegünstigung eines Vereins aufgrund von Vorbereitungs- handlungen zur Verwirklichung steuerbegünstigter Satzungszwecke*²²

Ein eingetragener Verein hatte als Satzungszweck die Förderung des Segelsports als Freizeit- und Breitensport. Aufgrund dessen wurde ihm vorläufig die Gemeinnützigkeit anerkannt. Diese wurde ihm allerdings entzogen, nachdem sich der Verein in den Jahren nach seiner Gründung lediglich darauf beschränkte, eingehende Spenden einer Rücklage zur Anschaffung eines Segelbootes zuzuführen. Aufwendungen des Vereins beschränkten sich auf den Einkauf von Fachliteratur. Die gegen den Körperschaftssteuerbescheid gerichtete Klage des Vereins war erfolglos. Die Revision führte jedoch zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung.

Der BFH war der Ansicht, schon die Vorbereitung gemeinnütziger Vereinsaktivitäten reiche zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit aus, sofern ein Verein sich in der Anfangsphase seiner Aktivität befinde und die Verwirklichung des gemeinnützigen Satzungszwecks fest geplant sei. Demgegenüber reiche es nicht aus, sofern lediglich die Absicht bestehe, zu einem späteren, unbestimmten Zeitpunkt die Satzungszwecke einmal zu verwirklichen. Im vorliegenden Fall sei das Finanzgericht zu Unrecht davon ausgegangen, die Gemeinnützigkeit sei einer Körperschaft zu versagen, bis sie nennenswerte Aktivitäten im Sinne des Satzungszwecks entfaltet habe. Stattdessen hätte es der Frage nachgehen müssen, ob hinreichende Aussicht auf eine Zweckverwirklichung des Vereins bestanden habe, und mit dieser ernsthaft zu rechnen gewesen sei.

2. Entscheidungen der Finanzgerichte

– *FG Düsseldorf zur steuerlichen Rückwirkung der Stiftungsgenehmigung bei Stiftungen von Todes wegen*²³

Eine 1994 verstorbene Erblasserin hatte testamentarisch eine Stiftung von Todes wegen errichtet. Die zuständige Stiftungsbehörde genehmigte diese im Jahr 1998 aufgrund einer vom Nachlasspfleger eingereichten Satzung. Für den Zeitraum

²² BFH, Urteil vom 23. 7. 2003, I R 29/02, abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de.

²³ FG Düsseldorf, Urteil vom 20. 3. 2003, 15 K 5912/00, ZEV 2003, 259 ff. = DStRE 2003, 935. Vgl. zu einem ähnlichen Sachverhalt auch Hessisches FG, Urteil vom 17. 9. 2002, 4 K 2859/02, EFG 2003, 569 ff. Rev. eingel., BFH I R 85/02.

zwischen Todesfall und Stiftungsgenehmigung unterwarf das zuständige Finanzamt die Erträge der Körperschaftsteuer. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Das Finanzgericht war der Ansicht, die zivilrechtliche Rückwirkung gemäß § 84 BGB sei auch für die steuerrechtliche Würdigung von Bedeutung. Es läge kein Fall des steuerlichen Rückwirkungsverbotes vor, denn dieses habe zum Ziel, die steuerliche Wirkung nachträglich getroffener Vereinbarungen zu verhindern. Im vorliegenden Fall läge ein solcher Sachverhalt jedoch nicht vor. Das Stiftungsvermögen sei schon mit dem Todesfall der Erblasserin dem Stiftungszweck gewidmet gewesen, so dass keine nachträgliche Umwidmung vorläge. Vor diesem Hintergrund seien die Stiftungserträge mit der Anerkennung als gemeinnützig von der Körperschaftsteuer freigestellt.

– *FG München zur Veranlasserhaftung von Vereinsvorständen*²⁴

In diesem Fall hatte ein Vereinsvorstand Spenden entsprechend dem Satzungszweck verwendet und den Spendern entsprechende Bestätigungen ausgestellt. Zu diesem Zeitpunkt war der Verein noch als gemeinnützig anerkannt. Diese Anerkennung wurde jedoch rückwirkend entzogen. Das Finanzgericht hatte sich nun mit der Frage zu befassen, ob der Vereinsvorstand wegen der Ausstellung unrichtiger Spendenbestätigung oder der satzungswidrigen Mittelverwendung in die persönliche Haftung zu nehmen sei. Das Finanzgericht lehnte dies jedoch mit der Begründung ab, dass es bei der Ausstellung unrichtiger Spendenbestätigungen auf das mindestens grob fahrlässige Verschulden des Stiftungsvorstandes ankomme. Daran fehle es, wenn zu diesem Zeitpunkt noch eine Gemeinnützigkeitsanerkennung vorliege und diese erst im Nachhinein, wenn auch rückwirkend, entzogen werde.

Bei der zweckwidrigen Mittelverwendung bedürfe es zwar keines Verschuldens, ein solcher Fall läge jedoch nur dann vor, wenn Spenden nicht zu dem in der Spendenbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zweck verwendet würden. Der nachträgliche Wegfall der Steuerbegünstigung erfülle diese Haftungsalternative nicht.

– *Niedersächsisches FG zur Abzugsfähigkeit satzungswidrig verwendeter Spenden*²⁵

Ein Verein war auf Grund seiner Satzung als gemeinnützig anerkannt. Im streitigen Veranlagungszeitraum verwendete der Verein erhebliche Spenden für mildtätige Zwecke, obwohl dies in der Satzung nicht vorgesehen war. Der Kläger beantragte den erhöhten Spendenabzug für mildtätige Zwecke. Die gegen den abschlägigen Bescheid des Finanzamtes gerichtete Klage blieb erfolglos. Es komme bei der Beurteilung der Abzugshöhe darauf an, ob die entsprechende Spende tatsäch-

24 FG München, Urteil vom 3. 6. 2003, 6 K 3913/00, EFG 2003, 1258 ff., rechtskr.

25 Nieders. FG, Urteil vom 16. 7. 2003, 6 K 69, 70/00, EFG 2003, 1654, rechtskr.

lich für satzungsgemäße Zwecke verwendet worden sei. Entspreche die Spendenverwendung nicht der Satzung, so könne sie auch keinen erhöhten Steuerabzug rechtfertigen, selbst wenn der Verwendungszweck als mildtätig anzuerkennen sei.

– *FG Sachsen-Anhalt zur detaillierten Angabe eines Verwendungszwecks bei Schlussbegünstigung durch Vereinsmittel im Falle der Vereinsauflösung*²⁶

Eine Vereinssatzung hatte bestimmt, dass bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks die Vereinsmittel der örtlichen Kommune zur Verfügung zu stellen seien, die diese für gemeinnützige Zwecke zu verwenden habe. Der Verein beschloss eine Satzungsänderung, nach der das Vereinsvermögen nach Abzug der Verbindlichkeiten zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden sei. Die Finanzverwaltung sah darin einen Verstoß gegen § 61 Abs. 1 AO.

Das Finanzgericht schloss sich dieser Ansicht an. § 61 Abs. 1 AO gelte auch bei Satzungsänderungen. Die konkrete Verwendung der im Falle der Vereinsauflösung verbleibenden Mittel sei so genau zu definieren, dass allein anhand des Satzungstextes eine genaue Prüfung der steuerbegünstigten Zwecke möglich sei. Künftigen Unsicherheiten müsse durch deutliche alternative Verwendungsregelungen begegnet werden.

III. BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

1. BMF-Schreiben

– *BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung der Vermietung von Sportanlagen*²⁷

Das BMF-Schreiben setzt die Entscheidung des BFH zur Nutzungsüberlassung von Sportanlagen²⁸ für die Finanzverwaltung um. In seiner Entscheidung aus dem Jahr 2001 hatte der BFH die Aufspaltung der Vermietung von Sportanlagen in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und eine steuerpflichtige Betriebsvorrichtungsvermietung aufgegeben. Statt dessen nahm der BFH im Anschluss an den EuGH eine einheitliche und deshalb steuerpflichtige Leistung an.

26 FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 27. 2. 2003, 3 K 762/99, EFG 2003, 1214 ff., Rev. eingel., BFH I R 52/03.

27 BMF-Schreiben vom 17. 4. 2003, IV B 7 – S 7100 – 77/03, DB 2003, 1086 ff. = DStR 2003, 833 ff.

28 BFH, Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl. II 2001, 685 = DB 2001, 1759.

- *BMF-Schreiben zur Anerkennung von Hilfspersonen im Sinne von § 57 AO als gemeinnützig*²⁹

Das BMF-Schreiben trifft eine Übergangsregelung für die steuerliche Behandlung von Hilfspersonen im Sinne von § 57 AO. Bislang begründete deren Handeln eine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit. Diese Ansicht hat das BMF mit Schreiben vom 10. 9. 2002 aufgegeben.³⁰

Zur Vermeidung unangemessener Ergebnisse reicht jedoch noch bis zum Veranlagungszeitraum 2003 die ausschließliche Tätigkeit als Hilfsperson für die Begründung der Gemeinnützigkeit aus.

- *BMF-Schreiben zur Besteuerung der Gewinne steuerbefreiter Körperschaften*³¹

Das BMF-Schreiben widmet sich in Bezug auf § 20 EStG den Festlegungen im BMF-Schreiben vom 11. 9. 2002.³² Danach gelten die allgemeinen Grundsätze für die Besteuerung nicht in die Rücklage eingestellter Gewinne auch für steuerbefreite Trägerkörperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Laufende Gewinne eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs seien deshalb mit Verlustvorträgen zu verrechnen.

- *BMF-Schreiben zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung von Freiwilligen-Agenturen*³³

Das BMF-Schreiben regelt die Gemeinnützigkeitsanerkennung von so genannten Freiwilligen-Agenturen, die sich der Ausbildung und Vermittlung von Interessierten an gemeinnützige Organisationen widmen. Nach Ansicht des BMF ist der Qualifizierungsvorgang, mithin die Ausbildung der Interessenten, kennzeichnend für die Freiwilligen-Agenturen, die Vermittlungstätigkeit nur deren Ergebnis. Danach sei eine Anerkennung als gemeinnützig möglich. Sofern die jeweilige Freiwilligen-Agentur aus ihrer Vermittlungstätigkeit Einkommen erziele, handele es sich um Gewinne aus einem Zweckbetrieb.

29 BMF-Schreiben vom 21. 1. 2003, IV C 4 – S 0171 – 6/03, DB 2003, 313.

30 BMF-Schreiben vom 10. 9. 2002, IV C 4 – S 0171 – 93/02, BStBl. I 2002, 867.

31 BMF-Schreiben vom 7. 1. 2003, IV A 2 – S 1910 – 297/02, DStR 2003, 207 = DB 2003, 366.

32 BMF-Schreiben vom 11. 9. 2002, IV A 2 – S 1910 – 194/02, BStBl. I 2002, 935.

33 BMF-Schreiben vom 15. 9. 2003, IV C 4 – S 0171 – 97/03, BStBl. I 2003, 446 = DB 2003, 2096 = FR 2003, 1098 = DStR 2003, 1660.

- *BMF-Schreiben und OFD Hannover zur Übergangsregelung für die gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Förderkörperschaften*³⁴

Das BMF-Schreiben vom 4. 3. 2003 und die Verfügung verlängern die Übergangsfrist für die Gemeinnützigkeitsanerkennung von Körperschaften, die nichtgemeinnützige Betriebe gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts fördern. Diese Körperschaften werden bis 31. 12. 2003 als gemeinnützig behandelt. Das BMF-Schreiben vom 27. 11. 2003 dehnt diese Frist bis zum 30. 6. 2004 aus. Demgegenüber endet das Gemeinnützigkeitsprivileg solcher Körperschaften, die nichtgemeinnützige privatrechtliche Körperschaften fördern, bereits am 30. 6. 2003.

2. OFD-Verfügungen

- *OFD Frankfurt a. M. zur Gehaltsrückzahlung gegen Zuwendungsbestätigungen*³⁵

Die Verfügung widmet sich der Rückzahlung von Gehältern durch Angestellte gemeinnütziger Organisationen gegen Spendenbestätigungen. In einem entsprechenden Fall hatte die gemeinnützige Arbeitgeberin ihren Mitarbeitern nahe gelegt, ihr Gehalt zurückzuzahlen und im Gegenzug eine steuerabzugsfähige Spendenquittung zu erhalten. Die Arbeitgeberin verband dies mit dem deutlichen Hinweis darauf, die angespannte Finanzsituation gefährde Arbeitsplätze. Nach Ansicht der OFD stellt eine Gehaltsrückzahlung dann keine steuerabzugsfähige Spende an eine gemeinnützige Organisation dar, wenn ausschlaggebende Motivation die Erhaltung des eigenen Arbeitsplatzes ist. In diesem Fall fehle es an der spendentypischen Freiwilligkeit der Zuwendung.

- *OFD Frankfurt a. M. zur steuerlichen Behandlung von einkommensunabhängigen Festzuwendungen in Organschaftsfällen*³⁶

Die Verfügung regelt eine Ausnahme von dem Fall, dass Organgesellschaften ihr Einkommen zwar nach allgemeinen Vorschriften ermitteln, es jedoch nicht selbst versteuern, sondern dem Organträger zurechnen. Nach diesem Grundsatz bleiben

34 BMF-Schreiben vom 4. 3. 2003, IV C 4 – S 0177 – 12/03, FR 2003, 370; BMF-Schreiben vom 27. 11. 2003, IV C 4 – S 0177 – 31/03; OFD Hannover, Verfügung vom 17. 1. 2003, S 0177 – 14 – StO 215/S 2729 – 326 – StH 233, DB 2003, 418.

35 OFD Frankfurt a. M., Verfügung vom 2. 6. 2003, S 2223 A – 166 – St II 25, DB 2003, 1545; ebenso OFD Berlin, Verfügung vom 20. 5. 2003, St 172 – S 2223 – 5/03, DStR 2003, 1299.

36 OFD Frankfurt a. M., Verfügung vom 23. 5. 2003, S 2223 A – 147 – St II 25, ZEV 2003, 324; ebenso OFD Hannover, Verfügung vom 4. 4. 2003, S 2223 – 259 – StO 215/S 2223 – 330 – StH 215, DB 2003, 1144 = FR 2003, 633.

Einkünfte der Organgesellschaft bei der Ermittlung des steuerabzugsfähigen Spendenhöchstbetrages außer Ansatz.

In Ausnahme davon regelt die Verfügung, dass einkommensunabhängige Festbeträge, die Stiftungen zugewendet werden, auch dann beim Organträger steuerlich abzugsfähig sind, wenn dieser keine Einkünfte erzielt. In diesem Fall wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Träger zugerechnet und wirkt sich bei der steuerlichen Behandlung der Spende aus.

- *OFD Frankfurt a. M. zur steuerlichen Behandlung von Sponsoringeinnahmen auf Seiten gemeinnütziger Organisationen*³⁷

Die Verfügung macht detailliertere Ausführungen zu den Grundsätzen der AEO zu § 64 Abs. 1 AO. Stellt eine gemeinnützige Organisation Dritten gegen Entgelt ihr Logo zur Verfügung und wirkt damit auf einen Imagevorteil beim Sponsor hin, so liegt in den daraus erzielten Einnahmen kein Gewinn aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, solange es sich nur um die Nutzung des Logos handelt. Allerdings könne das entsprechende Entgelt auch nicht als Einnahme aus Vermögensverwaltung gewertet werden. Die Rücklagefähigkeit sei deshalb gemäß § 58 Nr. 7 a AO auf 10 % beschränkt.

Wirke die gemeinnützige Organisation bei den Werbemaßnahmen aktiv mit, so stelle dies einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

- *OFD Frankfurt a. M. zur Vermietung von Büroflächen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts an ihren Betrieb gewerblicher Art*³⁸

Die Verfügung führt aus, dass Miet- und Pachtverträge zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und ihnen gehörenden Betrieben nur dann steuerrelevant sind, wenn es sich bei den überlassenen Wirtschaftsgütern nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebs gewerblicher Art handelt. Insofern nimmt die Verfügung Bezug auf das grundlegende Urteil des BFH.³⁹

- *OFD Frankfurt a. M. zur Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 AO*⁴⁰

Die Verfügung macht Ausführungen zum Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung:

37 OFD Frankfurt a. M., Verfügung vom 7. 5. 2003, S 2741 A – 86 – St II 12, DStR 2003, 1206 = DB 2003, 1544.

38 OFD Frankfurt a. M., Rundverfügung vom 22. 7. 2003, S 2706 A – 46 – St II 13, DStR 2003, 2116

39 BFH, Urteil vom 23. 5. 2000, VIII R 11/99, 3, DStR 2000, 1864 ff.

40 OFD Frankfurt a. M., Rundverfügung vom 9. 9. 2003, S 0174 A – 16 – St II 1.03, DStR 2003, 2071.

- Aus den zeitnah zu verwendenden Mitteln darf die steuerbegünstigte Körperschaft Vermögensgegenstände anschaffen, sofern diese den satzungsgemäßen Zwecken dienen.
 - Das Dotationskapital und die Rücklagen unterliegen nicht den Grundsätzen der zeitnahen Mittelverwendung.
 - Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb darf nur mit Hilfe des Dotationskapitals und der freien Rücklage, ohne Einsatz der zeitnah zu verwendenden Mittel, begründet werden.
 - Die Ausstattung einer Kapitalgesellschaft unter Einsatz von zeitnah zu verwendenden Mitteln ist dann gemeinnützigkeitsunschädlich, sofern die Kapitalgesellschaft die Mittel selbst zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke einsetzt. Gleiches gilt auch für die Begründung einer Stiftung.
- *OFD Frankfurt a. M. zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit geldwerter Vorteile eines Vereins gegenüber seinen Mitgliedern*⁴¹

Die Verfügung widmet sich der Abgrenzung zwischen kulturellen Zwecken im Sinne der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV und der Förderung kultureller Zwecke, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Nach Ansicht der OFD ist jeglicher vermögenswerter Vorteil, den ein gemeinnütziger Verein seinen Mitgliedern verschafft, gemeinnützigkeitsschädlich. Die Verfügung weist jedoch darauf hin, dass nicht jede Erleichterung oder Bevorzugung für die Gemeinnützigkeit von Übel sei. Verschafft beispielsweise ein Kulturförderverein seinen Mitgliedern erleichtert Eintrittskarten zu kulturellen Veranstaltungen, gewährt jedoch keine Preisnachlässe, so schließt dies die Gemeinnützigkeit nicht aus. Voraussetzung ist insofern, dass dem Begünstigten kein quantifizierbarer Vermögensvorteil entsteht.

- *OFD Frankfurt a. M. zur Rücklagenbildung steuerbegünstigter Körperschaften*⁴²

Die Verfügung widmet sich der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Körperschaften als Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung:

- Der Bildung zweckgebundener Rücklagen müssen bestimmte Vorstellungen über deren Verwendung zu Grunde liegen. Der mögliche Zeitraum bis zur angestrebten Verwendung soll fünf Jahre nicht überschreiten.
- Werden die Höchstbeträge freier Rücklagen durch die Stiftung nicht ausgeschöpft, so kann sie dies in späteren Veranlagungszeiträumen nicht nachholen.
- Der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten ist nur aus einer freien Rücklage und nicht aus einer gebundenen Rücklage im Sinne § 58 Nr. 7 b AO möglich.

41 OFD Frankfurt a. M., Verfügung vom 22. 1. 2003, S 2223 A – 157 – St II 25, DB 2003, 416.

42 OFD Frankfurt a. M., Verfügung vom 6. 8. 2003, S 0177 A – 1 St II 1.03, DB 2003, 2255 ff.

- Die Zuführung von Spenden und Zuschüssen zum Dotationskapital ist grundsätzlich unzulässig.
- Rücklagen für die Durchführung konkreter absehbarer Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen im Sinne von § 21 EStG sind auch den gemeinnützigen Stiftungen eröffnet.
- *OFD Hannover zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sponsoringleistungen*⁴³

Die Verfügung unterscheidet, analog zur ertragssteuerlichen Behandlung des Sponsoring, zwischen reinen Duldungsleistungen und aktiver Mitwirkung der gesponserten, gemeinnützigen Organisationen. Die reine Duldungsleistung, zum Beispiel durch Gebrauch von Logoi, sei mit 7 % ermäßigt zu besteuern, wohingegen die tätige Mitwirkung bei der Werbeleistung, zum Beispiel durch Lautsprecherdurchsagen, als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in vollem Umfang mit aktuell 16 % umsatzsteuerpflichtig sei. Bei Sachzuwendungen sei der Wert des entsprechenden Nutzungsvorteils zu ermitteln, bei Werbefahrzeugen beispielsweise der Einkaufspreis.

- *OFD Karlsruhe zum vereinfachten Zuwendungsnachweis*⁴⁴

Der Verfügung nach ist der vereinfachte Zuwendungsnachweis im Sinne von § 50 Abs. 2 EStDV mittels abgestempelter Durchschrift des Überweisungsbelegs nicht mehr zulässig. Aufgrund des erheblichen Missbrauchpotenzials soll lediglich die Vorlage des Kontoauszugs oder eines Zahlungsvermerks auf dem Bareinzahlungsbeleg ausreichen.

- *OFD Kiel zur Geprägetheorie*⁴⁵

Die Verfügung widmet sich der Frage, wann einer steuerbegünstigten Körperschaft durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb das Gepräge gegeben wird. Ausschlaggebend ist nach Ansicht der OFD nicht allein der Umfang der gewerblich erzielten Einnahmen. Maßgeblich soll vielmehr sein, welcher Zeit- und Personalaufwand durch die Organe der Stiftung auf den gemeinnützigen Zweck und welcher auf den Gewerbebetrieb verwendet wird. Auch eine gemeinnützige Körperschaft, die überwiegend aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb finanziert wird, soll selbstlos tätig im Sinne des § 55 Abs. 1 Satz 1 AO sein, sofern Art und Umfang der Aktivitäten im gemeinnützigen Bereich ihr das Gepräge geben.

43 OFD Hannover, Verfügung vom 11. 2. 2003, S 7100 – 427 – StO 351/ S 7100 – 915 – StH 446, DStR 2003, 781.

44 OFD Karlsruhe, Verfügung vom 10. 1. 2003, S 2223 A – St 314, DStR 2003, 371 = DB 2003, 529.

45 OFD Kiel, Verfügung vom 25. 8. 2003, S 0174 A – St 262, DB 2003, 2360; ebenso OFD Frankfurt a. M., Verfügung vom 6. 8. 2003, S 0174 A – 20 – St II 1.03, DB 2003, 1932.

– *OFD Koblenz zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung von Schülerfirmen*⁴⁶

Die Verfügung widmet sich der gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung von Schülerfirmen mit pädagogischer Zielsetzung. Diese Kleinunternehmen treten durch Vermarktung von Produkten und Dienstleistungen aktiv am Markt auf, streben jedoch vornehmlich Ausbildungsvorteile aufgrund praktischer wirtschaftlicher Betätigung an. Nach Maßgabe der Verfügung sollen diese Schülerfirmen als Zweckbetriebe behandelt werden, sofern ihre Einnahmen aus wirtschaftlicher Tätigkeit, einschließlich der Umsatzsteuer, 30.678,00 EUR im Jahr nicht übersteigen.

– *OFD Koblenz zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung der Überlassung von zweckgewidmeten Räumen an eine Dienstleistungs-GmbH*⁴⁷

Eine gemeinnützige Krankenhaus-GmbH hatte nichtmedizinische Leistungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ausgegliedert und dazu eine steuerpflichtige Dienstleistungs-GmbH gegründet, der sie Personal und Räume, einschließlich des Inventars, zur Verfügung stellte. Die OFD sieht darin lediglich eine Form der Vermögensverwaltung, welche die Gemeinnützigkeit der Krankenhausesellschaft nicht beeinträchtigt.

– *OFD München zur erbschaftsteuerlichen Gleichbehandlung von Zuwendungen an rechtsfähige und nichtrechtsfähige Stiftungen*⁴⁸

Gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erlischt die Erbschaftsteuer rückwirkend, sofern der Begünstigte Vermögen einer gemeinnützigen Stiftung zuwendet. Dies gilt nach Ansicht der OFD auch für Zuwendungen an nichtrechtsfähige Stiftungen. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 u. 5 KStG seien diese den rechtsfähigen Stiftungen gleichgestellt. Dies müsse auch im Bereich des Erbschaftsteuerrechts gelten.

Darüber hinaus widmet sich die Verfügung dem Rechtscharakter nichtrechtsfähiger Stiftungen und ihren Errichtungsvoraussetzungen.

– *OFD München und OFD Nürnberg zur Vermietung und Verpachtung von Geschäfts- und Gewerberäumen durch Wirtschaftsförderungsgesellschaften*⁴⁹

Die Verfügungen regeln, dass Wirtschaftsförderungsgesellschaften Geschäfts- und Gewerberäume für die Dauer von höchstens fünf Jahren an Existenzgründer vermieten können, ohne die Steuerbegünstigung zu gefährden. Im Rahmen von Technologiezentren können an Existenzgründer im Rahmen der Vermietung auch

46 OFD Koblenz, Verfügung vom 20. 10. 2003, S 0171 A – St 331, DB 2003, 2572.

47 OFD Koblenz, Verfügung vom 7. 10. 2003, S 0174 A – St 331, DB 2003, 2413.

48 OFD München, Verfügung vom 7. 3. 2003, S 3840 – 5 St 353, ZEV 2003, 239.

49 OFD München, Verfügung vom 15. 5. 2003, S 2738 – 2 St 424, OFD Nürnberg, Verfügung vom 15. 5. 2003, S 2378 – 4/St 31, DStR 2003, 1525 f.

technische Nebenleistungen erbracht werden. Darunter fällt die Gestellung von Empfang und Rezeption, Hausmeisterdienstleistungen und die Einrichtung von Kopier- und Faxgeräten, Datennetzen und Telekommunikationseinrichtungen.

– *OFD Rostock zur Buchführungspflicht von Dauerverlustbetrieben und Zweckbetrieben gemeinnütziger Träger*⁵⁰

Nach Ansicht der OFD unterliegen weder Dauerverlustbetriebe noch Zweckbetriebe gemeinnütziger Träger der steuerlichen Buchführungspflicht. Bei Dauerverlustbetrieben sei die Gewinnerzielungsabsicht ausgeschlossen. Zweckbetriebe könnten zwar durchaus Gewinne erzielen, diese seien jedoch vorrangig der Selbstkostendeckung gewidmet. Dementsprechend entfalle auch die steuerliche Buchführungspflicht.

50 OFD Rostock, Verfügung vom 26. 2. 2003, S 2706 – 1/01 – St 24a, DStR 2003, 936.

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003*

JANA WULFF

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Achatz, Markus</i>	Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit. In: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, DStJG Bd. 26, Köln, 2003, S. 279–306
<i>Achilles, Wilhelm-Albrecht</i>	Die Novellierung des Stiftungsprivatrechts. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.), Stiftungen in der Wissensgesellschaft. Bericht über die 58. Jahrestagung vom 15. bis 17. Mai 2002 in Hamburg, Berlin, 2003, S. 214–226
<i>Alexander, Lukas</i>	Anstalten und Stiftungen. Verselbständigte Vermögensmassen im Römischen Recht, Köln, Weimar, Wien, 2003
<i>Alvermann, Jörg</i>	Umsatzsteuerpflichtige Mitgliedsbeiträge in Sportvereinen. Die EuGH-Entscheidung »Kennemer Golf & Country Club« und ihre Beratungsfolgen. In: UStB 2003, S. 48–50
<i>Andrick, Bernd</i>	Änderungen im Stiftungsprivatrecht. In: ZAP 2003, Fach 15, S. 453–456
<i>ders.</i>	Die Entwicklung zum modernisierten Stiftungsrecht. In: ZSt 2003, S. 3–13
<i>ders.</i>	Die staatliche Anerkennung der Stiftung. In: DVBl 2003, S. 1246–1252

* Da der Begriff »Non-Profit-Recht« in der deutschen Rechtswissenschaft noch nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliografie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. Sie wird in den folgenden Jahrbüchern fortgeschrieben. Kommentierungen sind nur erwähnt, soweit sie in Großkommentaren erschienen sind.

- ders.* Systemangemessene Errichtung der Stiftung privaten Rechts. In: Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003, S. 171–183
- Anbeier, Helmut K.* Das Stiftungswesen in Deutschland: Eine Bestandsaufnahme in Zahlen. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 43–85
- Armbrüster, Christian* Der Dritte Sektor als Teilnehmer am Markt: Zur Privilegierung gemeinnützigen Handelns im Privatrecht. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 87–104
- Asche, Florian* Gesetzgebung und Rechtsprechung zum Dritten Sektor im Jahr 2002. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 235–261
- Augsten, Ursula/
Schmidt, Oliver* Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 4/2003
- Backert, Wolfram* Anforderungen an die Vermögensausstattung rechtsfähiger Stiftungen bürgerlichen Rechts. In: ZSt 2003, S. 129–131
- Backert, Wolfram/
Carstensen, Carsten* Nochmals: Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes. Kritische Anmerkungen zu Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2019. In: ZIP 2003, S. 284–288
- Ball, Andreas/
Diekmann, Hans* Ein neues Finanzierungsmodell für Non-Profit-Organisationen: Share Sponsoring. In: Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 31–33
- Ball, Andreas/
Hakmann, Ewald* Die Wirtschaftsprüfung von gemeinnützigen Körperschaften – Erfahrungen aus der Praxis. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Stifterengagement. 59. Jahrestagung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen 14. bis 16. Mai 2003 Berlin, Berlin, 2003, S. 79–90
- dies.* Stiftung und Wirtschaftsprüfung. In: Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 6–8

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Bartsch, Michael* Änderungen des Anwendungserlasses der Abgabenordnung vom 10. 9. 2002. In: BuW 2003, S. 12–17
- Battis, Ulrich* Der Staat als Stifter. In: Häberle/Morlok/Skouris, Festschrift für Dimitris Th. Tsatsos zum 70. Geburtstag am 5. Mai 2003, Baden-Baden, 2003, S. 11–22
- Bebber, Guido van/
Tischbein, Heinz-Jürgen* Kapitalertragsteuerabzug bei Kapitaleinkünften von Vereinen. In: DStR 2003, S. 96–99
- Becker, Patricia* Europäischer Verein. In: GmbHReport 2003, R 293–R 294
- Becker, W.* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 29. 1. 2003 – I R 106/00 – (Körperschaftsteuerpflicht einer nicht-rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts mit öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaft). In: KFR Fach 4, § 1 KStG, S. 337–338 (10/2003)
- Behrends, Okko* (Hrsg.) Göttingen Stiftungsuniversität? – Eine rechtswissenschaftliche Überprüfung der gesetzlichen Grundlagen der niedersächsischen Stiftungsuniversitäten, Göttingen, 2003
- Bellezza, Enrico* Die Beteiligungsstiftung in Italien. In: Bellezza/Kilian/Vogel (Hrsg.), Der Staat als Stifter. Stiftungen als Public-Private Partnerships im Kulturbereich, Gütersloh, 2003, S. 149–156
- Bellezza, Enrico/
Kilian, Michael/
Vogel, Klaus* (Hrsg.) Der Staat als Stifter. Stiftungen als Public-Private Partnerships im Kulturbereich, Gütersloh, 2003
- Berndt, Hans* Die Stiftung als Rechtsform zur Sicherung der Unternehmensnachfolge. In: NWB 2003, Fach 18, S. 4003–4010 (43/2003)
- ders.* Stiftung und Unternehmen. Rechtsvorschriften, Besteuerung, Zweckmäßigkeit, 7. Aufl., Herne, Berlin, 2003
- Bertelsmann Stiftung*
(Hrsg.) Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003

- Bitz, Horst* Ausschüttungen von Tochter-Kapitalgesellschaften an steuerbefreite Berufsverbände – Vorteile bei Halten der Beteiligung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In: DStR 2003, S. 1519–1521
- Blisse, Holger* Stiftungen als Kreditinstitute? In: ZSt 2003, S. 263–264
- Boedicker, Frank* Österreich: Zuwendungen an deutsche gemeinnützige Stiftungen. Erbschaftsteuerliche Behandlung. In: Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 39–41
- Boehmer, Thilo/
Petereit, Axel* Umsatzsteuerliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Schönheitsoperationen und den damit im Zusammenhang stehenden Leistungen. In: DStR 2003, S. 2058–2060
- Boetticher, Arne von* Die frei-gemeinnützige Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilfenrecht, Baden-Baden, 2003
- Boetticher, Arne von/
Münder, Johannes* Gemeinnützigkeit und Gemeinschaftsrecht. Vereinbarkeit der Gemeinnützigkeitsförderung mit dem europäischen Beihilfenrecht am Beispiel sozialer Dienstleistungen, Berlin, 2003
- Bork, Udo* Ausschüttungsermessen des Stiftungsunternehmens. In: ZSt 2003, S. 14–19
- Brockhoff, Klaus* Optimierung der Vermögensanlage einer Stiftung. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 221–234
- Buchna, Johannes* Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften – steuerliche Spendenbehandlung, 8. Aufl., Achim, 2003
- ders.* Unterhaltsleistungen an den Stifter und/oder seine nächsten Angehörigen. In: Stiftung & Sponsoring 4/2003, S. 18–20
- Büchter-Hole, Claudia* Anmerkung zu Hessisches FG, Urteil vom 28. 4. 2003 – 6 K 3750/99 – (Steuerschuldnerschaft der von einem nicht vertretungsberechtigten Organ eines Vereins in dessen Namen unberechtigt ausgewiesenen USt). In: EFG 2003, S. 1425–1426

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Büermann, Wulf* Stiftungsautonomie und Staatsaufsicht. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 835–863
- Bund, Norbert* Beschlüsse, Verschmelzung und Anmeldungen der Vereine. In: JurBüro 2003, S. 578–581
- ders.* Beschlüsse, Verschmelzung und Anmeldungen der Vereine. In: ZNotP 2003, S. 377–381
- Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.) Stiftungen in der Wissensgesellschaft. Bericht über die 58. Jahrestagung vom 15. bis 17. Mai 2002 in Hamburg, Berlin, 2003
- ders.* Vom Steuerstaat zum Stifterengagement. 59. Jahrestagung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen 14. bis 16. Mai 2003 Berlin, Berlin, 2003
- Busch, Michaela/
Heuer, Carl-Heinz* Die österreichische Privatstiftung und die liechtensteinische Familienstiftung im Lichte des deutschen Steuerrechts. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 1/2003
- Campenhausen, Axel
Freiherr von* Geschichte des Stiftungswesens. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 19–42
- ders.* Staatskirchenrecht im Dritten Sektor. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 1–19
- Carstensen, Carsten* Vermögensverwaltung. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 535–563
- Carstensen, Carsten/
Backert, Wolfram* Nochmals: Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes. Kritische Anmerkungen zu Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2019. In: ZIP 2003, S. 284–288
- Däubler, Wolfgang* Der gemeinnützig handelnde Mensch. In: NJW 2003, S. 3319–3320
- Dehesselles, Thomas* Legal definierter Zweckbetrieb oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb? – zum Verhältnis von § 68 zu § 65 AO. In: DStR 2003, S. 537–539

- Derlien, Ulrich/
Freundl, Fabian* Die »angemessene Weise« der Unterhaltung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen. In: *Stiftung & Sponsoring* 6/2003, S. 17–19
- Diekmann, Hans/
Ball, Andreas* Ein neues Finanzierungsmodell für Non-Profit-Organisationen: Share Sponsoring. In: *Stiftung & Sponsoring* 1/2003, S. 31–33
- Doppstadt, Joachim* Zur Notwendigkeit der Erhöhung der Transparenz in der Rechnungslegung von Stiftungen. Darstellung am Beispiel der Bewertung des Vermögens unternehmensverbundener Stiftungen. In: *Stiftung & Sponsoring* 4/2003, S. 24–26
- Doralt, Werner* Satzungsgemäße Zuwendungen von Vereinen schenkungsteuerfrei? In: *UVR* 2003, S. 371–372
- Dorenkamp, Nicol/
Thieme, Hauke* Auswirkungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand im Hinblick auf das Subjekt der Gemeinnützigkeit und die Zulässigkeit eines Ergebnisausgleichs. In: *FR* 2003, S. 693–702
- Drabe, Kai/
Rodloff, Frank* Die Verwaltung von Stiftungsvermögen durch Vorstand und Vermögensverwalter. In: *ZIP* 2003, S. 2284–2287
- Ebeling, Katja/
Lauten, Susanne* Landesstiftungsgesetz Niedersachsen. In: *Stiftung & Sponsoring* 6/2003, S. 22–27
- Eckmann, G./
Herden, C.* Spenden. In: *LSW Gruppe* 4/298, S. 1–12 (8/2003)
- Engelsing, Felix* Dritter Sektor und Kartellrecht. In: *Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002*, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 105–135
- Engelsing, Lutz/
Linnartz, Ilona* Dokumentationserfordernisse bei Berufsverbänden und ihre steuerlichen Folgen. In: *NWB Fach* 4, S. 4721–4724 (24/2003)
- Engelsing, Lutz/
Muth, Jochen Johannes* Gewinntransfers an steuerbefreite Trägerkörperschaften – der neue Einkommenstatbestand am Beispiel von Berufsverbänden. In: *DStR* 2003, S. 917–921
- Fiedler, Albrecht* Die staatliche Errichtung von Stiftungen als verfassungswidrige Formenwahl des Bundes. In: *ZSt* 2003, S. 191–197

- ders.* Verfassungsrechtliche Probleme staatlicher Kulturförderung durch Stiftungen. In: Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003, S. 71–85
- Fischer, Daniel J./ Helios, Marcus* Die aktuelle Vereinsbesteuerung, 5. Aufl., Köln, 2003
- Fischer, Daniel/ Schaubhoff, Stephan* Der Sportverein im Steuerrecht. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 199–220
- Fischer, Hardy* Besteuerung von Stiftungen im Gründungsstadium? Eine kritische Analyse aktueller Finanzgerichtsurteile. In: Stiftung & Sponsoring 4/2003, S. 21–24
- Fischer, Klaus-Bernd* Das neue spanische Stiftungsgesetz. In: RIW 2003, S. 278–283
- Flämig, Christian* Die intranationale Harmonisierung des Stiftungsrechts und des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. In: Anderbrügge/Epping/Löwer (Hrsg.), Dienst an der Hochschule. Festschrift für Dieter Leuze zum 70. Geburtstag, Berlin, 2003, S. 221–228
- Fleishman, Joel L.* Stiftungsführung und Unternehmenskontrolle in Deutschland und den Vereinigten Staaten: Die Bedeutung von Unabhängigkeit und Freiheit der Stiftungen für das Gemeinwohl. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 351–391
- Freund, Gerhard/ Koch, Heinz-Joachim* Steuerliche Grundlagen für Vereinsvorstände, 2. Aufl., Köln, 2003
- Freundl, Fabian/ Derlien, Ulrich* Die »angemessene Weise« der Unterhaltung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen. In: Stiftung & Sponsoring 6/2003, S. 17–19
- Fritsche, Stefan* Die Stiftung des bürgerlichen Rechts im Regelsolvenzverfahren (Teil 1) und (Teil 2). In: ZSt 2003, S. 211–221 und S. 243–251
- ders.* Zivilrechtlich begründete Verbindlichkeiten der Stiftung. In: ZSt 2003, S. 113–121

- Fritz, Thomas* Aufnahme, Strukturwandel und Beendigung wirtschaftlicher Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften. Verein – Stiftung – GmbH, Baden-Baden, 2003
- Fritz, Thomas/
Kuhnhehn, Kristin* Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften. In: *SteuerStud* 2003, S. 254–261
- Fritz, Thomas/
Schmidt, Marika* Die gemeinnützige nichtrechtsfähige Stiftung – Gestaltungsmöglichkeiten. In: *Stiftung & Sponsoring* 5/2003, S. 16–19
- Furtner, Ludwig* Fallstudie einer Stiftung zur Unternehmensfortführung. In: *DSWR* 2003, S. 27–29
- Gadjeva, Mariela/
Keller, Michael* Stiftungen im Zusammenhang mit der Nachfolge-
regelung von Unternehmen. In: *Stiftung & Spon-
soring* 5/2003, S. 20–22
- Gallop, Bradley* Grenzüberschreitende Aktivitäten von Stiftungen,
Stiftern und Spendern. In: Bertelsmann Stiftung
(Hrsg.), *Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte –
Management – Rechtliche Gestaltung*, 2. Aufl.,
Wiesbaden, 2003, S. 983–1030
- Gärtner, Jannel/
Wulff, Jana* Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2002.
In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), *Non Pro-
fit Law Yearbook 2002*, Köln, Berlin, Bonn, Mün-
chen, 2003, S. 263–284
- Geckle, Gerhard* Mein Verein. Perfekt organisiert und erfolgreich
geführt, 3. Aufl., Freiburg i. Br., 2003
- Geerlings, Jörg* Verfassungs- und verwaltungsrechtliche Probleme
bei der staatlichen Finanzierung parteinaher Stif-
tungen, Berlin, 2003
- Geserich, Stephan* Das Spendenrecht. In: Jachmann (Hrsg.), Ge-
meinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und
24. September 2002, *DStJG* Bd. 26, Köln, 2003,
S. 245–278
- Gleichner, Elmar/
Schmidt, Oliver* Der Widerruf des Stiftungsgeschäfts unter Leben-
den und von Todes wegen. In: *ZSt* 2003, S. 227–235
- Glockemann, Torsten* Zweckgebundene Spenden an politische Parteien –
Zulässigkeit des Spendenabzugs? In: *BB* 2003,
S. 503–508

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Gold, Gabriele/
Lehfeldt, Constanze* Steuerbegünstigung von Sachspenden im Umsatzsteuerrecht? In: UR 2003, S. 220–229
- Gosch, Dietmar* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 29. 1. 2003 – I R 106/00 – (Steuerliche Behandlung einer nicht-rechtsfähigen Stiftung). In: BFH-PR 2003, S. 303–304
- Grabau, Fritz-René/
Hundt, Irina* Persönliche Haftung von Entscheidungsträgern in gemeinnützigen Vereinen. In: BuW 2003, S. 26–31
- Gröning, Robert/
Jansen, Harald* Nützt die steuerliche Förderung gemeinnütziger Stiftungen der Allgemeinheit, ohne die Erben zu benachteiligen? In: StuW 2003, S. 140–153
- Habighorst, Oliver/
Heuer, Carl-Heinz* Besteuerung steuerbegünstigter Stiftungen. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 919–953
- Hakmann, Ewald/
Ball, Andreas* Die Wirtschaftsprüfung von gemeinnützigen Körperschaften – Erfahrungen aus der Praxis. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Stifterengagement. 59. Jahrestagung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen 14. bis 16. Mai 2003 Berlin, Berlin, 2003, S. 79–90
- dies.* Stiftung und Wirtschaftsprüfung. In: Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 6–8
- Harant, Dieter/
Köllner, Ulrike* Vereinspraxis. Ein Ratgeber zum Vereinsrecht, zum Arbeitsrecht und zu kaufmännischen Fragen, 3. Aufl., Bonn, 2003
- Haumann, Christian* Überleitung freiwilliger kommunaler Leistungen auf Vereine – eine steuerrechtliche Bestandsaufnahme am Beispiel von Hallenbädern. In: NVwZ 2003, S. 1329–1334
- Heinzelmann, Jochen* Die Stiftung im Konzern, Baden-Baden, 2003
- Helios, Marcus/
Fischer, Daniel J.* Die aktuelle Vereinsbesteuerung, 5. Aufl., Köln, 2003
- Herden, C./
Eckmann, G.* Spenden. In: LSW Gruppe 4/298, S. 1–12 (8/2003)
- Herfurth, Rudolf/
Kirmse, Doreen* Die Stiftung öffentlichen Rechts. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 5/2003

- dies.* Die Stiftungsuniversität. Analyse einer neuen Organisationsform für Hochschulen. In: *WissR* Bd. 36 (2003), S. 51–67
- Heuer, Carl-Heinz/
Busch, Michaela* Die österreichische Privatstiftung und die liechtensteinische Familienstiftung im Lichte des deutschen Steuerrechts. In: *Die ROTEN SEITEN* zum Magazin Stiftung & Sponsoring 1/2003
- Heuer, Carl-Heinz/
Habighorst, Oliver* Besteuerung steuerbegünstigter Stiftungen. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), *Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung*, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 919–953
- Hippel, Thomas von* Konturen des Stiftungsbegriffs aus deutscher Sicht. In: Caspers/Wagner/Künzle (Hrsg.), *Die Liechtensteinische Stiftung. Referate der Tagung »Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?«* Zürich, Basel, Genf, 2003, S. 21–34
- Hof, Hagen* Stifter, Stiftung, Stiftungsaufsicht. Verhaltens- und Regelungsspielräume und ihre Grenzen (Teil 1), (Teil 2) und (Teil 3). In: *Stiftung & Sponsoring* 1/2003, S. 21–24, 2/2003, S. 17–21 und 3/2003, S. 22–24
- ders.* Zur Typologie der Stiftung. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), *Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung*, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 767–796
- Hofmeister, Ferdinand* Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen – Freiheiten und Grenzen. In: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, Erfurt, 23. und 24. September 2002, *DStJG* Bd. 26, Köln, 2003, S. 159–176
- Holt, Thomas von* Haftungsrisiken: Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer stehen in der Pflicht. In: *Socialmanagement* 3/2003, S. 24–26
- Hopt, Klaus* Stiftungsrecht in Europa. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.), *Stiftungen in der Wissensgesellschaft. Bericht über die 58. Jahrestagung vom 15. bis 17. Mai 2002 in Hamburg*, Berlin, 2003, S. 417–428

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Hundt, Irina/
Grabau, Fritz-René* Persönliche Haftung von Entscheidungsträgern in gemeinnützigen Vereinen. In: BuW 2003, S. 26–31
- Hundt-Eßwein, Hans U.* Besteuerung der Mitgliedsbeiträge von Vereinen und Vereinigungen – Auswirkungen des EuGH-Urteils »Kennemer Golf & Country Club« auf die Praxis. In: UStB 2003, S. 341–344
- Hüttemann, Rainer* Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts. In: ZHR 167 (2003), S. 35–65
- ders.* Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. In: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, DStJG Bd. 26, Köln, 2003, S. 49–75
- ders.* Organschaft und Gemeinnützigkeit. In: Herzig (Hrsg.), Organschaft. Laufende und aperiodische Besteuerung – nationale und internationale Aspekte – Hinweise zum EU-Recht, Stuttgart, 2003, S. 399–415
- Hüttemann, Rainer/
Rawert, Peter* Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes. In: Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 18–20
- Igl, Gerhard* Dritter Sektor, Sozialbereich und EG-Recht. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 21–45
- Institut für Kultur und Medienmanagement/
Kulturkreis der deutschen Wirtschaft im BDI e.V.
(Hrsg.) Steuerliche Behandlung von Spenden, Sponsoring und Werbung. Ein Leitfaden für Kunst und Kultur, Hamburg, 2003
- Ipsen, Jörn* Hochschulen in Trägerschaft von Stiftungen des öffentlichen Rechts – Ein Beitrag Niedersachsens zur Hochschulreform? In: NdsVBl. 2003, S. 1–6
- ders.* Stiftungshochschule und Hochschulstiftung – Rechtsformen der Hochschule im Wandel. In: RdJB 2003, S. 36–43
- Irish, Leon E./
Simon, Karla* Tax Preferences for Non-Governmental Organizations. In: Maecenata Aktuell Nr. 38, 2003, S. 2–21

- Isensee, Josef* Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht. In: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, DStJG Bd. 26, Köln, 2003, S. 93–131
- Jachmann, Monika* Die Europarechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG. Replik zu Helios, BB 2002, 1893 ff. In: BB 2003, S. 990–993
- dies.* (Hrsg.) Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, DStJG Bd. 26, Köln, 2003
- dies.* Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht. In: ZSt 2003, S. 35–46
- Jansen, Harald/
Gröning, Robert* Nützt die steuerliche Förderung gemeinnütziger Stiftungen der Allgemeinheit, ohne die Erben zu benachteiligen? In: StuW 2003, S. 140–153
- Jesch, Thomas/
Kreuter, Bernd* Private Equity – Investitionsmöglichkeiten für Stiftungen. In: ZSt 2003, S. 223–226
- Kaufmann, Michael* Kapitalertragsteuerabzug bei steuerbefreiten Stiftungen. In: Stiftung & Sponsoring 6/2003, S. 20–22
- Keller, Michael/
Gadjeva, Mariela* Stiftungen im Zusammenhang mit der Nachfolgeregelung von Unternehmen. In: Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 20–22
- Kilian, Michael* Flucht des Staates in die Stiftung? In: Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003, S. 87–115
- ders.* Inhalt und Grenzen staatlicher Organisationshoheit in bezug auf staatliche Stiftungen. In: ZSt 2003, S. 179–190
- ders.* Stiftungserrichtung durch die öffentliche Hand. In: Bellezza/Kilian/Vogel (Hrsg.), Der Staat als Stifter. Stiftungen als Public-Private Partnerships im Kulturbereich, Gütersloh, 2003, S. 11–134
- Kilian, Michael/
Bellezza, Enrico/
Vogel, Klaus* (Hrsg.) Der Staat als Stifter. Stiftungen als Public-Private Partnerships im Kulturbereich, Gütersloh, 2003

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Kirchhof, Paul* Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung. In: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, DStJG Bd. 26, Köln, 2003, S. 1–9
- ders.* Stifterengagement im Steuerstaat – Steuerliche Anerkennung privater Freiheitskultur. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Stifterengagement. 59. Jahrestagung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen 14. bis 16. Mai 2003 Berlin, Berlin, 2003, S. 12–22
- Kirmse, Doreen* Mindestkapital für unternehmensverbundene Stiftungen? In: Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003, S. 27–41
- Kirmse, Doreen/
Herfurth, Rudolf* Die Stiftung öffentlichen Rechts. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 5/2003
- dies.* Die Stiftungsuniversität. Analyse einer neuen Organisationsform für Hochschulen. In: WissR Bd. 36 (2003), S. 51–67
- Klappstein, Walter* Anmerkungen zur Stiftung des öffentlichen Rechts. In: Jickeli/Kreutz/Reuter (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein. 22. Januar 1938 bis 6. Dezember 2000, Berlin, 2003, S. 811–828
- Klenk, F.* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 1. 8. 2002 – V R 21/01 – (Werbeleistungen eines Luftsportvereins mit Ballonfahrten). In: KFR Fach 7, § 10 UStG, S. 101–102 (3/2003)
- Klostermann, Guido* Die niederländische privatrechtliche Stiftung. Das Stiftungsrecht der Gegenwart und seine Geschichte, Münster, New York, München, Berlin, 2003
- Knorn, Manfred/
Meyer, Hilmer* Recht und Steuern der Vereine, 5. Aufl., Berg, 2003
- Knörzer, Patrick* Die Familienstiftung im deutschen Steuerrecht. In: SWI 2003, S. 17–22

- Koch, Heinz-Joachim/
Freund, Gerhard* Steuerliche Grundlagen für Vereinsvorstände, 2. Aufl., Köln, 2003
- Köllner, Ulrike/
Harant, Dieter* Vereinspraxis. Ein Ratgeber zum Vereinsrecht, zum Arbeitsrecht und zu kaufmännischen Fragen, 3. Aufl., Bonn, 2003
- Koppenhöfer, Jörg* Gefährden Verluste aus Vermögensverwaltung die Gemeinnützigkeit? In: *Stiftung & Sponsoring* 3/2003, S. 30–32
- Kornblum, Udo* Bemerkungen zum e.V. In: *NJW* 2003, S. 3671–3673
- Koss, Claus* Gesetz – Kapitalmarkt – Vorstand. Vorschriften für die Anlage von Stiftungsvermögen. In: *Deutsche Stiftungen* 3/2003, S. 34–35
- Kötz, Hein/
Rawert, Peter/
Schmidt, Karsten/
Walz, W. Rainer (Hrsg.)* Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003
- Kreuter, Bernd/
Jesch, Thomas* Private Equity – Investitionsmöglichkeiten für Stiftungen. In: *ZSt* 2003, S. 223–226
- Krüger, Doris/
Schlüter, Andreas* Die Gemeinde als Stifter – Ziele, Grenzen und Gestaltungsformen. In: *DVBl* 2003, S. 830–839
- Kuhnemann, Kristin/
Fritz, Thomas* Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften. In: *SteuerStud* 2003, S. 254–261
- Kulturkreis der deutschen Wirtschaft im BDI e. V./ Institut für Kultur und Medienmanagement (Hrsg.) Steuerliche Behandlung von Spenden, Sponsoring und Werbung. Ein Leitfaden für Kunst und Kultur, Hamburg, 2003
- Kümpel, Andreas* Die Grundlagen der Mittelverwendungsrechnung. In: *Stiftung & Sponsoring* 2/2003, S. 22–24
- Kußmaul, Heinz/
Zabel, Michael* Die steuerliche Behandlung der Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung eines (Fußball-)Vereins auf eine Kapitalgesellschaft – Auswirkungen auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers. In: *StuB* 2003, S. 824–829

- dies.* Die steuerliche Behandlung der Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung eines (Fußball-)Vereins auf eine Kapitalgesellschaft – Auswirkungen auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers und zusammenfassendes Beispiel. In: *StuB* 2003, S. 880–885
- dies.* Grundsätzliche Überlegungen zur Umwandlung eines (Fußball-)Vereins in eine Kapitalgesellschaft. In: *StuB* 2003, S. 687–689
- Lauten, Susanne/
Ebeling, Katja* Landesstiftungsgesetz Niedersachsen. In: *Stiftung & Sponsoring* 6/2003, S. 22–27
- Lehfeldt, Constanze/
Gold, Gabriele* Steuerbegünstigung von Sachspenden im Umsatzsteuerrecht? In: *UR* 2003, S. 220–229
- Lehmann, Joachim* Der ehrenamtliche Vereinsvorstand. Aufgaben, Risiken, Rechte, Fritzlär, 2003
- ders.* Meine Rechte als Vereinsmitglied. Rechte, Risiken, Pflichten als Mitglied eines Vereins, Fritzlär, 2003
- ders.* Wie gründe ich einen Verein. Eine praxisorientierte Anleitung, Fritzlär, 2003
- Leidel, Peter* Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Werbemobilen an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen. In: *UR* 2003, S. 328–332
- Lettl, Tobias* Der vermögensrechtliche Zuweisungsgehalt der Mitgliedschaft beim Ideal-Verein. In: *AcP* Bd. 203 (2003), S. 149–209
- Lex, Peter* Die Reform des Stiftungsrechts unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten. In: *ZSt* 2003, S. 20–23
- ders.* Wettlauf im Stiftungsrecht – Rast im Steuerrecht? Standortanalyse 2002 für Stiftungen. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.), *Stiftungen in der Wissensgesellschaft. Bericht über die 58. Jahrestagung vom 15. bis 17. Mai 2002 in Hamburg*, Berlin, 2003, S. 25–37
- Lieder, Jan* Anmerkung zu LG Berlin, Beschluss vom 26. 5. 2000 – 87 T 708/99 – (Zur Erbeinsetzung einer noch zu errichtenden Stiftung durch privatschriftliches Testament). In: *ZSt* 2003, S. 260–261

- Linnartz, Ilona/
Engelsing, Lutz* Dokumentationserfordernisse bei Berufsverbänden und ihre steuerlichen Folgen. In: NWB Fach 4, S. 4721–4724 (24/2003)
- Löwe, Marion* Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen. Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien, Berlin, Bielefeld, München, 2003
- Mairock, Joachim/
Wotschofsky, Stefan* Gemeinnützigkeit im Steuerrecht – Ein Überblick. In: SteuerStud, Beilage 3/2003
- Martin, Jörg/
Wiedemeier, Frank* Die besten Stiftungszwecke. 75 Ideen für soziale, ökologische und kulturelle Stiftungen, Regensburg, 2003
- Maßmann, Jens* Nonprofits. Analyse, Entwicklung und Rechtspolitik, Frankfurt/Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien, 2003
- Mattheus, Daniela* Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität. In: DStR 2003, S. 254–259
- Mecking, Christoph* Formulkultur statt Mäzenatentum. Novelliertes Stiftungsgesetz in Berlin unter Beibehaltung des »Berliner Musters«. In: Deutsche Stiftungen 2/2003, S. 62–64
- ders.* Keine Grunderwerbsteuer bei der Übertragung von Immobilienvermögen auf gemeinnützige Stiftungen. In: ZSt 2003, S. 266
- ders.* Kommunale Stiftungen – Risiken und Chancen. In: ZSt 2003, S. 172–173
- ders.* Mehr Stiftungen – Was die Politik tun kann. In: ZSt 2003, S. 31–32
- ders.* Steueramnestie durch Stiftungsdotation. In: ZSt 2003, S. 95–96
- Mecking, Christoph/
Schulte, Martin* (Hrsg.) Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003
- Menges, Evelyne* Haftung ehrenamtlicher Mitarbeiter und Helfer. In: Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 15–17
- dies.* Spendenwerbung trotz Datenschutz? In: Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 23–25

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- dies.* Stiftungsvorstand – Haftungsrisiko ohne Ende? In: Stiftung & Sponsoring 3/2003, S. 19–22
- Menzel, Jörg* Ein Staat braucht Stifter und Stiftungen. Ein guter Staat hat sie und weiß ihre Zahl zu mehren. In: ZSt 2003, S. 131–134
- Mercker, Florian/
Mues, Gabor/
Peters, Fokke* Die Zuwendungsstiftung als aktuelle Entwicklungsform des Stiftungsrechts – untersucht am Beispiel der Kulturstiftung des Bundes. In: ZSt 2003, S. 158–166
- Merl, Franz* Die Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 889–918
- Meyer, Hilmer/
Knorn, Manfred* Recht und Steuern der Vereine, 5. Aufl., Berg, 2003
- Meyer, Petra/
Meyn, Christian/
Timmer, Karsten* Ratgeber Stiften. Planen Gründen Recht und Steuern, Gütersloh, 2003
- Meyer-Landrut, Andreas* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 11. 11. 2002 – II ZR 125/02 – (Vereinsrechtliche Informations- und Mitgliedschaftsrechte; Auskunftsrechte von Vereinsmitgliedern nach §§ 27 Abs. 3, 666 BGB bezüglich Tochtergesellschaften). In: WuB II M. § 27 BGB 1.03 (Juni 2003, S. 544–546)
- Meyn, Christian/
Meyer, Petra/
Timmer, Karsten* Ratgeber Stiften. Planen Gründen Recht und Steuern, Gütersloh, 2003
- Miersch, Stefan* Die Bundesliga-Clubs an der Schnittstelle zwischen Vereins- und Gesellschaftsrecht. Rechtsprobleme der Ausgliederung von Lizenzfußballabteilungen, Aachen, 2003
- Möhlenkamp, Karen* Auswirkungen des EuGH-Urteils Kennemer Golf & Country Club auf Mitgliedsbeiträge von Berufsverbänden. In: UR 2003, S. 173–181
- Mues, Gabor/
Mercker, Florian/
Peters, Fokke* Die Zuwendungsstiftung als aktuelle Entwicklungsform des Stiftungsrechts – untersucht am Beispiel der Kulturstiftung des Bundes. In: ZSt 2003, S. 158–166

- Müller, Thorsten* Neue Hinweise der Finanzverwaltung zur Gemeinnützigkeit – Erläuterung der wichtigsten Neuregelungen des AEAO. In: ErbStB 2003, S. 63–67
- Müller, Thorsten/
Oertzen, Christian von* Die Familienstiftung nach Stiftungszivilrechts- und Unternehmenssteuerreform. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 6/2003
- Münder, Johannes/
Boetticher, Arne von* Gemeinnützigkeit und Gemeinschaftsrecht. Vereinbarkeit der Gemeinnützigkeitsförderung mit dem europäischen Beihilfenrecht am Beispiel sozialer Dienstleistungen, Berlin, 2003
- Muscheler, Karlheinz* Anmerkung zu OLG Koblenz, Urteil vom 17. 12. 2001 – 12 U 1334/01 – (Gründe für Eilverfügung gegen Stiftungsauflösung). In: JR 2003, S. 23–24
- ders.* Das vertragliche Stiftungsgeschäft. In: ZEV 2003, S. 41–49
- ders.* Die Rechtsstellung der Stiftungsdestinatäre. In: WM 2003, S. 2213–2221
- ders.* Normativ- oder Konzessionssystem im Stiftungsrecht? In: Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003, S. 139–170
- ders.* Stiftungsautonomie und Stiftereinfluss in Stiftungen der öffentlichen Hand (Teil 1 und Teil 2). In: ZSt 2003, S. 67–78 und S. 99–112
- ders.* Stiftung und Gemeinwohlgefährdung. In: NJW 2003, S. 3161–3166
- ders.* Stiftung und Schenkung – Zum Kausalverhältnis in den Beziehungen zwischen Stifter, Stiftung, Destinatären, Anfallberechtigten. In: AcP Bd. 203 (2003), S. 469–510
- ders.* Zur Verbindlichkeit des Verbindlichen beim Stiftungsakt. In: JR 2003, S. 441–446
- ders.* § 84 BGB und die lebzeitige Stiftungsgründung. In: DNotZ 2003, S. 661–687
- Muth, Jochen Johannes/
Engelsing, Lutz* Gewinntransfers an steuerbefreite Trägerkörperschaften – der neue Einkommenstatbestand am Beispiel von Berufsverbänden. In: DStR 2003, S. 917–921

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Nahrwold, Mario* Die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen am Beispiel der Ausgliederungsvorhaben der Fußballbundesligavereine: Eine Untersuchung zu Geltungsgrund und Grenzen des Nebentätigkeitsprivileges, Frankfurt/Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien, 2003
- Nerius, Claudia* Anmerkung zu LG Leipzig, Beschluss vom 22. 4. 2003 – 04 O 971/03 – (Prozesskostenhilfe für Stiftungen). In: ZSt 2003, S. 167–168
- Neuhoff, Klaus* Anmerkung zu Landgericht Ellwangen, Urteil vom 17. 5. 2002 – 2 O 313/01 – (Grundsätzliches zur Anfechtung einer Statutenänderung bei der Carl-Zeiss-Stiftung). In: ZSt 2003, S. 56–61
- ders.* Grundsätze ordnungsmäßiger Stiftungsverwaltung. Versuch einer Stiftungsethik. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 2/2003
- Niehus, Rudolf J.* Konzernrechnungslegungspflicht von Groß-Vereinen – Dargestellt am Beispiel des ADAC e.V. In: DB 2003, S. 1125–1132
- Nissel, Reinhard* Europarechtliche Regelungen für einen Europäischen Verein sowie eine Europäische Stiftung. In: ZSt 2003, S. 89–92
- Oertzen, Christian von/
Müller, Thorsten* Die Familienstiftung nach Stiftungszivilrechts- und Unternehmenssteuerreform. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 6/2003
- Orth, Manfred* Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen. In: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, DStJG Bd. 26, Köln, 2003, S. 178–228
- Ott, Sieghart* Zur Grundbuchfähigkeit der GbR und des nicht eingetragenen Vereins. In: NJW 2003, S. 1223
- Otto, Harro* Untreue der Vertretungsorgane von Kapitalgesellschaften durch Vergabe von Spenden. In: Hirsch/Wolter/Brauns (Hrsg.), Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag, Köln, 2003, S. 187–205.

- Peiker, Peter* Modellentwurf für ein Landesstiftungsgesetz am Beispiel Hessen. In: ZSt 2003, S. 79–88
- ders.* Modellentwurf für ein Landesstiftungsgesetz. In: ZSt 2003, S. 47–55
- Petereit, Axel/
Boehmer, Thilo* Umsatzsteuerliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Schönheitsoperationen und den damit im Zusammenhang stehenden Leistungen. In: DStR 2003, S. 2058–2060
- Peters, Fokke/
Mercker, Florian/
Mues, Gabor* Die Zuwendungsstiftung als aktuelle Entwicklungsform des Stiftungsrechts – untersucht am Beispiel der Kulturstiftung des Bundes. In: ZSt 2003, S. 158–166
- Prophete, Walter* Renaissance des gemeinnützigen Stiftungswesens. In: DVP 2003, S. 222–226
- Prugger, Max/
Prugger, Maximilian* Der EuGH und das Umsatzsteuerrecht der Vereine ohne Gewinnstreben am Beispiel der Golfvereine. In: DStR 2003, S. 238–241
- Prugger, Maximilian/
Prugger, Max* Der EuGH und das Umsatzsteuerrecht der Vereine ohne Gewinnstreben am Beispiel der Golfvereine. In: DStR 2003, S. 238–241
- Prütting, Hanns* Insolvenz von Vereinen und Stiftungen. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 137–155
- Rawert, Peter* Bürgerstiftungen – Rechts- und Gestaltungsfragen. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.), Stiftungen in der Wissensgesellschaft. Bericht über die 58. Jahrestagung vom 15. bis 17. Mai 2002 in Hamburg, Berlin, 2003, S. 293–304
- Rawert, Peter/
Hüttemann, Rainer* Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgesetzes. In: Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 18–20
- Rawert, Peter/
Kötz, Hein/
Schmidt, Karsten/
Walz, W. Rainer (Hrsg.)* Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003
- Reichert, Bernhard* Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 9. Aufl., Neuwied, München, 2003

- Reuter, Dieter* Basic Issues of a Reform of the German Law Relating to Foundations. In: Einhorn (Ed.), Spontaneous Order, Organization and the Law. Roads to a European Civil Society. Liber Amicorum Ernst-Joachim Mestmäcker, Baden-Baden, 2003, S. 311–332
- ders.* Die Haftung des Stiftungsvorstands gegenüber der Stiftung, Dritten und dem Fiskus. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 157–178
- Richter, Andreas* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 29. 1. 2003 – I R 106/00 – (Nichtrechtsfähige Stiftung des privaten Rechts – Berichtigung einer unzutreffenden Beteiligtenbezeichnung im Revisionsverfahren). In: ZSt 2003, S. 134–135
- ders.* Die Reform des Stiftungsrechts auf Landesebene: Änderungen in Berlin und Hessen. In: Maecenata Aktuell Nr. 42, 2003, S. 45–48
- ders.* Die Reform des Stiftungsrechts auf Landesebene. In: ZEV 2003, S. 314–315
- ders.* Die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Stiftungen und ihre ertragsteuerliche Behandlung in Deutschland, Großbritannien und den USA. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 955–981
- ders.* Steuerpflicht bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile. Ein Chamäleon im Portfolio einer gemeinnützigen Stiftung. In: Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 14–15
- ders.* Stiftungen nach schweizerischem Zivil- und Steuerrecht (Teil 1) und (Teil 2). In: Stiftung & Sponsoring 1/2003, S. 39–41 und 2/2003, S. 39–40
- ders.* Stiftungsrechtsreform und Novellierung der Landesstiftungsgesetze. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Stifterengagement. 59. Jahrestagung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen 14. bis 16. Mai 2003 Berlin, Berlin, 2003, S. 44–62

- ders.* Zur Gemeinnützigkeit von Beschäftigungsgesellschaften. In: *Maecenata Aktuell* Nr. 39, 2003, S. 16–21
- ders.* Zweifelhafte Folgen einer guten Tat für die Stiftung Frauenkirche. Zum Verhältnis von Stiftungsrichtung und Pflichtteilergänzungsansprüchen. In: *Stiftung & Sponsoring* 3/2003, S. 26–28
- Rindt, Susanne/
Sprengel, Rainer/
Strachwitz, Rupert Graf* Die Verwaltungskosten von Nonprofit-Organisationen. Ein Problemaufriss anhand einer Analyse von Förderstiftungen. *Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung, Opusculum* Nr. 11, Berlin, April 2003
- Risch, Ben Michael* Die Zukunft der Landesstiftungsgesetze. In: *Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen*, Tübingen, 2003, S. 186–210
- Röder, Hein Ulrich* Katholische Stiftungen in Deutschland. In: *Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung*, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 127–142
- Rodloff, Frank/
Drabe, Kai* Die Verwaltung von Stiftungsvermögen durch Vorstand und Vermögensverwalter. In: *ZIP* 2003, S. 2284–2287
- Röthel, Robert* Vermögensverluste. Insolvenz von Stiftungen. In: *Deutsche Stiftungen* 3/2003, S. 48–49
- Rudolf, Nathalie* Neue Entwicklungen des Dritten Sektors in Japan. In: *Maecenata Aktuell* Nr. 39, 2003, S. 3–9
- Saenger, Ingo* Anmerkung zu Thüringer OLG, Urteil vom 21. 12. 1999 – 5 U 18/99 – (Zur Abberufung des Organmitglieds (Beirat) einer Stiftung). In: *ZSt* 2003, S. 24–27
- Schäfers, Josef* Der Irrtum über kirchliche Stiftungen. In: *ZSt* 2003, S. 221–222
- Schauhoff, Stephan* Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus. In: *Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002, DSStJG* Bd. 26, Köln, 2003, S. 133–153

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- ders.* Die Familienstiftung als Instrument der Nachfolgeplanung. In: Volkenborn/Wenzler/Schauhoff/Schönberg/Hiller, Vorträge der 53. Godesberger Steuerfachtagung 2002, Sankt Augustin, 2003, S. 43–56
- ders.* Wertberichtigungen im Stiftungsvermögen – Stiftungsrecht, Gemeinnützigkeitsrecht, bilanzielle Darstellung. In: Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Stifterengagement. 59. Jahrestagung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen 14. bis 16. Mai 2003 Berlin, Berlin, 2003, S. 32–43
- Schauhoff, Stephan/
Fischer, Daniel* Der Sportverein im Steuerrecht. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 199–220
- Scherff, Axel* Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen. In: DStR 2003, S. 727–729
- Schick, Stefan* Gemeinnützigkeitsrecht: Anwendungserlass zur AO neu gefasst. In: Deutsche Stiftungen 1/2003, S. 90–91
- ders.* Kooperationen von Stiftungen. Formen, Ausgestaltung und steuerliche Fallstricke. In: Stiftung & Sponsoring 4/2003, S. 15–17
- Schiffer, K. Jan* Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht. In: DStR 2003, S. 14–18 und S. 1015–1019
- ders.* Die Stiftung in der anwaltlichen Praxis, Bonn, 2003
- ders.* Fortsetzung der Diskussion zur unternehmensverbundenen Stiftung trotz des neuen Stiftungszivilrechts? – Ein Ruf aus der Praxis. In: ZSt 2003, S. 252–254
- ders.* Unternehmensnachfolge und -fortführung durch Stiftungen. In: DSWR 2003, S. 24–26
- Schiffer, K. Jan/
Schubert, Michael von* Trusts und ausländische Stiftungen. In: ErbBstg 2003, S. 10–15

- Schindhelm, Malte/
Stein, Klaus* Stiftung als Instrument zur Regelung der Unternehmensnachfolge – Prüfung der Vor- und Nachteile von Stiftung und Trust. In: ErbStB 2003, S. 151–155
- Schindler, Ambros* Transparenz und Rechenschaftslegung von Stiftungen. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 273–291
- ders.* Vermögensanlage von Stiftungen im Zielkonflikt zwischen Rendite, Risiko und Erhaltung der Leistungskraft. In: DB 2003, S. 297–302
- Schindler, Ambros/
Steinsdörfer, Erich* Treuhänderische Stiftungen, 7. Aufl., Essen, 2003
- Schlüter, Andreas* Ersatzformen der Stiftung. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 865–887
- Schlüter, Andreas/
Krüger, Doris* Die Gemeinde als Stifter – Ziele, Grenzen und Gestaltungsformen. In: DVBl 2003, S. 830–839
- Schmidt, Karsten/
Kötz, Hein/
Rawert, Peter/
Walz, W. Rainer (Hrsg.)* Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003
- Schmidt, Marika/
Fritz, Thomas* Die gemeinnützige nichtrechtsfähige Stiftung – Gestaltungsmöglichkeiten. In: Stiftung & Sponsoring 5/2003, S. 16–19
- Schmidt, Oliver* Vermögenszuwendung und Festlegung des Stiftungszwecks bei der Errichtung unselbständiger Stiftungen von Todes wegen. In: ZEV 2003, S. 316–319
- Schmidt, Oliver/
Augsten, Ursula* Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung. In: Die ROTEN SEITEN zum Magazin Stiftung & Sponsoring 4/2003
- Schmidt, Oliver/
Gleichner, Elmar* Der Widerruf des Stiftungsgeschäfts unter Lebenden und von Todes wegen. In: ZSt 2003, S. 227–235

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Schmied, Alexandra* Gemeinschaftsstiftungen. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 227–245
- Schneider, Josef* Die Rücklagenbildung gemeinnütziger Vereine unter Berücksichtigung der Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung. In: StW 2003, S. 46–48
- Schnurbein, Georg von* Zwischen stärkerer Liberalisierung und philanthropischen Stiftungsgedanken: die Diskussion zur Revision des schweizerischen Stiftungsrechts. In: Maecenata Aktuell Nr. 39, 2003, S. 9–16
- Schöpflin, Martin* Der nichtrechtsfähige Verein, Köln, 2003
- Schröder, Rainer* Die staatlich errichtete Stiftung des öffentlichen Rechts – ein aussterbendes Rechtsphänomen? In: Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003, S. 117–135
- Schubert, Michael von/
Schiffer, K. Jan* Trusts und ausländische Stiftungen. In: ErbBstg 2003, S. 10–15
- Schulte, Martin/
Mecking, Christoph* (Hrsg.) Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003
- Schuppert, Gunnar Folke* Gewährleistungsstaat, Zivilgesellschaft und Stiftungswesen. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 47–59
- Schwarz, Günter Christian* Die Mehrheitsvertretung des Vereinsvorstandes und deren Eintragung im Vereinsregister. Zur Dogmatik der Mehrheitsvertretung und deren registerrechtlichen Umsetzung nach dem ERJuKoG vom 10. 12. 2001. In: Rpfleger 2003, S. 1–6
- ders.* Zur Zulässigkeit landesrechtlicher Vorschriften über die Familien- und Unternehmensstiftung. In: ZEV 2003, S. 306–313
- Schwintek, Sebastian* Das neue Stiftungsprivatrecht und die Novellierung der Landesstiftungsgesetze. In: Sparkasse 7/2003, S. 304–308

- ders.* Die Haftung der Stiftungsaufsicht für Aufsichtsmängel. In: *Stiftung & Sponsoring* 2/2003, S. 14–16
- ders.* Grundsatz der Vermögenserhaltung. Konkurrierende Erklärungsmodelle auf landesrechtlicher Ebene. In: *Deutsche Stiftungen* 3/2003, S. 36–37
- Seer, Roman* Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung. In: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit. 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt, 23. und 24. September 2002*, DStJG Bd. 26, Köln, 2003, S. 11–48
- Segna, Ulrich* Publizitätspflicht eingetragener Vereine? – Zugleich eine Besprechung des »ADAC-Beschlusses« des LG München I vom 30.8.2001 – 17 HK T 23689/00, DB 2003 S. 1316. In: *DB* 2003, S. 1311–1316
- Siegmund-Schultze, Gerhard* Das Niedersächsische Stiftungsgesetz – Entstehung und Entwicklung. In: *ZSt* 2003, S. 122–128
- Simon, Karla/
Irish, Leon E.* Tax Preferences for Non-Governmental Organizations. In: *Maecenata Aktuell* Nr. 38, 2003, S. 2–21
- Söffing, Andreas/
Thoma, Katrin* Ausgewählte Beratungsaspekte im Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht. In: *BB* 2003, S. 1091–1093
- Solidaris Unternehmensberatungs-GmbH (Hrsg.)* Arbeitshilfe KonTraG, TransPuG, DCGK – Auswirkungen auf die Arbeit von Geschäftsführung und Aufsichtsgremien gemeinnütziger Organisationen, Köln, 2003
- Spatscheck, Rainer* Die Stiftung im Steuer- und Steuerstrafrecht – Notwendigkeit einer EU-Optimierung? In: Caspers/Wagner/Künzle (Hrsg.), *Die Liechtensteinische Stiftung. Referate der Tagung »Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?«* Zürich, Basel, Genf, 2003, S. 93–115
- Spiegel, Harald* Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht für steuerbegünstigte Körperschaften; Schwerpunktthema: Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. In: *Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.), Stiftungen in der Wissensgesellschaft. Bericht über die 58. Jahrestagung vom 15. bis 17. Mai 2002 in Hamburg*, Berlin, 2003, S. 38–54

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- ders.* Bewertung von Finanzanlagen und Erhalt des Stiftungsvermögens. In: ZSt 2003, S. 256–259
- Sprengel, Rainer/
Rindt, Susanne/
Strachwitz, Rupert Graf* Die Verwaltungskosten von Nonprofit-Organisationen. Ein Problemaufriss anhand einer Analyse von Förderstiftungen. Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung, Opusculum Nr. 11, Berlin, April 2003
- Stahlschmidt, Michael* Die Änderungen des Anwendungserlasses zur AO zum Gemeinnützigkeitsrecht. In: BB 2003, S. 665–669
- Stein, Klaus/
Schindhelm, Malte* Stiftung als Instrument zur Regelung der Unternehmensnachfolge – Prüfung der Vor- und Nachteile von Stiftung und Trust. In: ErbStB 2003, S. 151–155
- Steinbeck-Menke, Anja* Die Grenzen der Vereinsautonomie. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 179–197
- Steinsdörfer, Erich/
Schindler, Ambros* Treuhänderische Stiftungen, 7. Aufl., Essen, 2003
- Stommel, Sonja* Die Vereins- und Verbandsgerichtsbarkeit unter besonderer Berücksichtigung der Berufsverbände, Münster, Hamburg, Berlin, Wien, London, 2003
- Störle, Johann/
Voll, Josef/
Voll, Otto* Bayerisches Stiftungsgesetz. Kommentar, 4. Aufl., Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2003
- Strachwitz, Rupert Graf* Die Kultur der Zivilgesellschaft stärken – ohne Kosten für den Staat. Gutachten für den Deutschen Kulturrat. Maecenata Institut für Philanthropie und Zivilgesellschaft, Opusculum Nr. 12, Berlin, Mai 2003
- ders.* Die Zukunft des Stiftungswesens – Anmerkungen aus sozialwissenschaftlicher Sicht. In: ZSt 2003, S. 197–202
- ders.* Dritter Sektor und Europäisches Recht. In: Maecenata Aktuell Nr. 42, 2003, S. 3–7

- Strachwitz, Rupert Graf/
Rindt, Susanne/
Sprenkel, Rainer* Die Verwaltungskosten von Nonprofit-Organisationen. Ein Problemaufriss anhand einer Analyse von Förderstiftungen. Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung, Opusculum Nr. 11, Berlin, April 2003
- Tamm, Gaby* Die liechtensteinische privatrechtliche Anstalt im Todesfall des Gründers unter besonderer Berücksichtigung der deutsch-liechtensteinischen Rechtsbeziehungen, Osnabrück, 2003
- Thieme, Hauke/
Dorenkamp, Nico* Auswirkungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand im Hinblick auf das Subjekt der Gemeinnützigkeit und die Zulässigkeit eines Ergebnisausgleichs. In: FR 2003, S. 693–702
- Thoma, Katrin/
Söffing, Andreas* Ausgewählte Beratungsaspekte im Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht. In: BB 2003, S. 1091–1093
- Timmer, Karsten/
Meyer, Petra/
Meyn, Christian* Ratgeber Stiften. Planen Gründen Recht und Steuern, Gütersloh, 2003
- Tischbein, Heinz-Jürgen/
Bebber, Guido van* Kapitalertragsteuerabzug bei Kapitaleinkünften von Vereinen. In: DStR 2003, S. 96–99
- Unterkofler, Peter* Die rechtliche Stellung des Pflichtteilsberechtigten im Spannungsverhältnis zwischen Erbrecht und Privatstiftungsrecht, Frankfurt/Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien, 2003
- Valentin, Achim* Anmerkung zu Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteile vom 11. 7. 2002 – 3 K 66 und 67/99 – (Auftragsforschung kein Zweckbetrieb). In: EFG 2003, S. 24–25
- Vogel, Klaus/
Bellezza, Enrico/
Kilian, Michael (Hrsg.)* Der Staat als Stifter. Stiftungen als Public-Private Partnerships im Kulturbereich, Gütersloh, 2003
- Voll, Josef/
Störle, Johann/
Voll, Otto* Bayerisches Stiftungsgesetz. Kommentar, 4. Aufl., Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2003
- Voll, Otto/
Störle, Johann/
Voll, Josef* Bayerisches Stiftungsgesetz. Kommentar, 4. Aufl., Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden, 2003

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Wachter, Thomas* Das neue belgische Stiftungsrecht. In: ZErB 2003, S. 373–380
- ders.* Steuerfallen für steuerbegünstigte Körperschaften. In: NZG 2003, S. 107–112
- ders.* Steuerliche Behandlung von Stiftungen zwischen Errichtung und Anerkennung. In: ZEV 2003, S. 445–449
- ders.* Steuerpflichtige Veräußerungsgewinne bei steuerbegünstigten Stiftungen. In: DStZ 2003, S. 63–68
- ders.* Stiftungen. Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, 2. Aufl., Köln, 2003
- Walker, Wolf-Dietrich* Zur Zulässigkeit von Insolvenzklauseln in den Satzungen der Sportverbände. In: KTS 2003, S. 169–186
- Wallenhorst, Rolf* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 18.12.2002 – I R 15/02 – (Steuerbegünstigte Zwecke trotz satzungsmäßiger Erwähnung von Nichtzweckbetrieben). In: DStRE 2003, S. 762–763
- ders.* Spendenhaftung: Beantwortete und offene Fragen. In: DStZ 2003, S. 531–535
- Walz, W. Rainer/
Kötz, Hein/
Rawert, Peter/
Schmidt, Karsten* (Hrsg.) Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003
- Weger, Hans-Dieter/
Weger, Magda* Errichtung von Stiftungen des privaten Rechts. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 797–834
- Weger, Magda/
Weger, Hans-Dieter* Errichtung von Stiftungen des privaten Rechts. In: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen. Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden, 2003, S. 797–834
- Werner, Almuth* Die Zustiftung. Eine rechtsdogmatische Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung aufsichtsrechtlicher Genehmigungsvorbehalte und Anzeigepflichten, Baden-Baden, 2003

- Werner, Olaf* Anmerkung zu OLG Stuttgart, Urteil vom 27. 7. 2003 – 5 U 162/2002 – (Zur Allgemeinbedeutung stiftungsrechtlicher Entscheidungen). In: ZSt 2003, S. 237–239
- ders.* Die Verlagerung der Haftung einer Stiftung auf den Wirtschaftsprüfer. In: Wollmert/Schönbrunn/Jung/Siebert/Henke (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung und Unternehmensüberwachung. Festschrift für Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück, Düsseldorf, 2003, S. 147–155
- ders.* Perpetuierung einer GmbH durch Stiftungsträgerschaft. In: GmbHR 2003, S. 331–340
- ders.* Privatautonomie und Missbrauch der Stiftungsform. In: Mecking/Schulte (Hrsg.), Grenzen der Instrumentalisierung von Stiftungen, Tübingen, 2003, S. 15–19
- ders.* Verein, 2. Aufl., München, 2003
- Wernicke, Thomas* Vorstandskontrolle in der Stiftung. In: ZEV 2003, S. 301–306
- Westerburg, Sandra* Die steuerliche Behandlung des bürgerschaftlichen Engagements von Unternehmen im Vergleich Deutschland – USA, Münster, Hamburg, London, 2003
- Westermann, Harm Peter* BGB-Vereinsrecht vor 100 Jahren und heute. In: Jickeli/Kreutz/Reuter (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein. 22. Januar 1938 bis 6. Dezember 2000, Berlin, 2003, S. 617–633
- Westphal, Michael R.* Die Reform des deutschen Privatstiftungsrechts. In: StW 2003, S. 110–112
- Widmann, Werner* Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 6. 11. 2003 – Rs. C-45/01 – (Steuerbefreiung für psychotherapeutische Behandlungen in einer durch eine gemeinnützige Stiftung privaten Rechts mit nicht als Ärzten zugelassenen Diplompsychologen betriebenen Ambulanz). In: UR 2003, S. 594–595
- ders.* Umsatzsteuerfragen bei Sachspenden. Die Problematik der steuerlichen Erfassung und Gestaltungsfragen. In: UStB 2003, S. 302–306

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2003

- Wiedemeier, Frank/
Martin, Jörg* Die besten Stiftungszwecke. 75 Ideen für soziale, ökologische und kulturelle Stiftungen, Regensburg, 2003
- Willert, Birte* Verselbständigung öffentlicher Museen in Stiftungen. Eine Studie am Beispiel der Hamburger Museumsstrukturreform, Frankfurt/Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien, 2003
- Wirner, Helmut* Stiftungen als öffentliche Auftraggeber gemäß § 98 GWB. In: ZSt 2003, S. 147–157
- Wotschofsky, Stefan/
Mairock, Joachim* Gemeinnützigkeit im Steuerrecht – Ein Überblick. In: SteuerStud, Beilage 3/2003
- Wulff, Jana/
Gärtner, Janne* Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2002. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 263–284
- Zabel, Michael/
Kußmaul, Heinz* Die steuerliche Behandlung der Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung eines (Fußball-)Vereins auf eine Kapitalgesellschaft – Auswirkungen auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers. In: StuB 2003, S. 824–829
- dies.* Die steuerliche Behandlung der Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung eines (Fußball-)Vereins auf eine Kapitalgesellschaft – Auswirkungen auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers und zusammenfassendes Beispiel. In: StuB 2003, S. 880–885
- dies.* Grundsätzliche Überlegungen zur Umwandlung eines (Fußball-)Vereins in eine Kapitalgesellschaft. In: StuB 2003, S. 687–689
- Zeininger, Emilio* Die deutsche Stiftung nach der Reform des Stiftungssteuerrechts durch Gesetz vom 14. Juli 2000 und ihre transnationale Offenheit anhand eines Vergleichs mit dem Stiftungsrecht in Österreich, Frankfurt/Main, Berlin, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Wien, 2003
- Zumbansen, Peer* Vertragsregimes im »Dritten Sektor«. Zur Verortung des Verwaltungsrechts angesichts des Zusammenwachsens privat- und öffentlichrechtlicher Handlungsformen. In: Kötz/Rawert/Schmidt/Walz (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln, Berlin, Bonn, München, 2003, S. 61–85

Fortschreibung der Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2002

- Eigendorf, Manfred* Die Besteuerung der Golfvereine. In: Deutscher Golf Verband e.V. (Hrsg.), Die Besteuerung der Golfvereine, 5. Aufl., Gräfelting, 2002
- Eversberg, Horst* Besteuerung von Vereinen und Stiftungen. In: Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV (Hrsg.), Der Steueranwalt 2001, Bonn, 2002, S. 29–44
- Martin, Jörg/
Wiedemeier, Frank* (Hrsg.) Stiftungen fördern mit Gewinn: Einsatzmöglichkeiten – Chancen – Perspektiven, Köln, 2002
- Mecking, Christoph* Die Stiftung: Wesen und rechtliche Stellung. In: Martin/Wiedemeier (Hrsg.), Stiftungen fördern mit Gewinn: Einsatzmöglichkeiten – Chancen – Perspektiven, Köln, 2002, S. 17–26
- Nieskens, Hans* Steuerpflichtige Mitgliedsbeiträge bei Sportvereinen. In: UR 2002, S. 345–349
- Wiedemeier, Frank/
Martin, Jörg* (Hrsg.) Stiftungen fördern mit Gewinn: Einsatzmöglichkeiten – Chancen – Perspektiven, Köln, 2002

Autorenverzeichnis

- Univ.-Prof. Dr. *Markus Achatz* Johannes Kepler Universität Linz
Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre
Abteilung für Finanz- und Steuerrecht
Altenberger Straße 69
A-4040 Linz
Österreich
- Dr. *Florian Asche* Asche Stein & Glockemann
Jungfernstieg 4
20095 Hamburg
- Ministerialrat *Horst Eversberg* Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen
Jägerhofstraße 6
40479 Düsseldorf
- Matthias Freise, M.A.* Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Institut für Politikwissenschaft
Scharnhorststraße 100
48151 Münster
- Prof. Dr. *Rainer Hüttemann* Universität Osnabrück
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht Handels-,
Wirtschafts- und Steuerrecht
Katharinenstraße 13–15
49069 Osnabrück
- Prof. Dr. *Claus Koss* Universität Regensburg
Kornweg 17
93049 Regensburg
- Dr. *Helmut Moritz, LL.M.* Johannes Kepler Universität Linz
Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre
Abteilung für Finanz- und Steuerrecht
Altenberger Straße 69
A-4040 Linz
Österreich
- Prof. Dr. *Arndt Raupach* Raupach & Wollert-Elmendorff
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH
Thomas-Wimmer-Ring 3
80539 München

Autorenverzeichnis

- Prof. Dr. *Peter Rawert*,
LL.M. Notariat Ballindamm
Ballindamm 40
20095 Hamburg
- Prof. Dr. Dres. h.c.
Karsten Schmidt Bucerius Law School
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
- Dr. *Axel Schubert* Geschäftsführer der SilverAge GmbH
Humboldtstraße 2
79098 Freiburg
- Dr. *Ulrich Segna* Juniorprofessor für Zivilrecht mit Schwerpunkt
deutsches und europäisches Gesellschaftsrecht
Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a. M.
Senckenberganlage 31
(Privat: Arndtstraße 24)
60325 Frankfurt am Main
- Prof. Dr. W. *Rainer Walz*,
LL.M. Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und das Recht der
Non-Profit-Organisationen
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
- Jana Wulff* Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und das Recht der
Non-Profit-Organisationen
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg
- Prof. Dr. *Annette Zimmer* Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Institut für Politikwissenschaft
Scharnhorststraße 100
48151 Münster

Sachregister*

A

- Aktion Sonnenschein** 195, 196 ff.
 - Umgestaltung 195 f., 198 f., 202 ff., 206 ff., 212 f., 213 f., 214 ff., 221 ff.
- Allzweckstiftung, gemeinwohlkonforme** 14, 144
- Anerkennung einer Stiftung** 142
 - steuerliche Rückwirkung bei Stiftung von Todes wegen 244 f.
- Attorney General** 123, 133
- Aufnahmegebühren und Gemeinnützigkeit** 242
- Auftragsforschung** 86
- Ausgliederung** 43, 46, 47, 66, 85, 86, 95, 105, 107 ff., 132, 134, 136, 137, 153, 196, 206, 213, 215, 237, 252
 - und Leistungsbeziehungen zur Tochter 109
 - und zeitnahe Mittelverwendung 108
- Ausstellerhaftung** 245

B

- Begünstigungsverbot** 109
- Berufsverband** 241
- Betrieb gewerblicher Art** 100, 200, 248, 249
- Betriebsaufspaltung** 47, 66 f., 95, 109, 202 f., 214 ff., 216 f., 252
- Betriebsführungsvertrag** 95 f., 211, 212
- Betriebspachtvertrag** 211, 213
- Betriebsüberlassungsvertrag** 211, 213
- Bürgerstiftung** 131

C

- Charitable Company** 123
- Charity** 122, 123, 143
 - Rechenschaftslegung 123 ff.
 - Rechnungslegung 123 ff.
- Charity Commission** 122 f., 123, 124, 125, 126, 128
- Corporate Governance** 130, 134, 135
 - und Verein 19, 34, 130
- Cy-près-Doktrin** 138

D

- Dachverband** 85, 99 *s. auch Vereinsverband*
- Dauerverlustbetrieb**, Buchführungspflicht 253
- Delegiertenversammlung** 21 f., 25, 30, 35, 39
 - Delegiertenschlüssel 30 f.
 - Delegiertenwahl 32
 - Grundsatz der Repräsentativität 29 ff.
- Doppelstiftung** 10 f.
- Dritter Sektor** 46, 152, 176 ff.
 - Beschäftigungsdaten 181 ff.
 - und Franchising *s. Franchising und Dritter Sektor*
 - Intransparenz 134 ff.
 - und Untreue 237
 - und Veränderungsprozesse 151 ff.
 - in den Visegrád-Staaten 178 ff., 182, 183 f., 188 ff.
 - und Welfare Regime 184 ff., 188 ff.

* Bearbeitet von Malte Schwab, Hamburg.

E

Erbschaftsteuer 60, 82

- Erlöschten infolge Zuwendung an Stiftung 252

F

Familienstiftung 144

Förderverein 85, 99, 102, 202

Franchising 151, 154 ff., 167 ff.

- Charakteristika 155 f., 169
- und Dritter Sektor 151, 154 f., 155, 156 ff., 168 f., 170 f., 171 f.
 - und Kartellrecht 173
- Entwicklung 155
- Franchising-Netzwerk 169, 170, 171 ff.
 - als Gesellschaftsverhältnis 170, 172
 - als Innenverband 172 f.
- und Konzernierung 170 f.
- Partnerschafts-Franchising 155, 169
- Social Franchising 156 ff.
 - und Leitfäden 161 f.
 - Risiken 162 f.
- Subordinations-Franchising 155, 169, 172, 173

Freie Wohlfahrtspflege

- Einrichtungen der – 153
- Träger der – 153
- und Veränderungsprozesse 151 ff.
- Verbände der – 152, 153, 156, 159
 - Binnenorganisation 158 ff.
 - und Franchising 158 ff.
 - Kooperation, verbandsinterne 159 f.
 - Steuerung 158 ff.

Freistellungsbescheid 77

Fundraising 70 f.

G

Gemeinnützigkeit 43, 116

- und Aufnahmegebühren 242

- von Förderkörperschaften
 - bei Förderung nichtgemeinnütziger Betriebe gewerblicher Art 248
 - bei Förderung nichtgemeinnütziger privatrechtlicher Körperschaften 248
- von Freiwilligen-Agenturen 247
- und Mitgliederwerbung 243 f.
- und Satzungsänderungen 76
- und Satzungsängel 76
- von Sportvereinen 242
- und Steuerhinterziehung 74
- von unternehmensverbundenen Stiftungen 8 f.
- Versagung s. *Gemeinnützigkeitsrecht, Steuervergünstigungen*
- und Verwaltungskosten 70 f.
- und Vorteilsgewährung an Mitglieder 250
- von Wirtschaftsförderungsgesellschaften 239, 252 f.
- bei Zulassung von Nichtzweckbetrieben 241

Gemeinnützigkeitsrecht 4

- Aufzeichnungspflichten 62 f.
- Begünstigungsverbot 109
- und Beteiligung an Personengesellschaft 90
- Dachverband 99
- englisches – 121 f., 122 ff., 128
- französisches – 145 ff.
- Hilfsperson s. *dort*
- und Holdingkonstruktionen 86, 95, 98, 99, 104 f.
- Mittelbeschaffung s. *dort*
- Mittelverwendung s. *dort*
- Mittelweitergabe s. *dort*
- und Organisationsverbund 85 f., 87, 88, 89 ff.
- Personalüberlassung 94, 106, 107, 109
- Raumüberlassung 94, 106, 107

Sachregister

- Rücklagenbildung 64, 67 f., 76, 88, 105, 249, 250 f.
- Selbstlosigkeit 48, 67, 69, 199, 243 f., 251
- Steuervergünstigungen 59 f., 63, 82 f., 239
 - Gründe 116
 - Versagung 60, 74, 75, 76 f.
 - Versagung, Rechtsfolgen der – 78 ff., 82
- tatsächliche Geschäftsführung 60 ff., 64, 72, 74, 75, 96 f., 117 f.
 - und Aufzeichnungspflichten 61 ff., 117 f.
 - Rechtsfolgen bei unzulässiger – 76 ff.
 - und Steuererklärungsspflicht 75
 - Vorbereitung der gemeinnützigen Aktivitäten 244
 - Zurechnung von Fehlverhalten 73 f., 74
- Unmittelbarkeitsgrundsatz 86, 87 ff., 99, 100
- Vermögensbindung 75, 79, 80 f., 141, 246
- Vermögensverwaltung *s. dort*
- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb *s. dort*
- Zweckbetrieb *s. dort*
- Gepräge**theorie 67, 86, 146 f., 251
 - im französischen Recht 146 f.
- Gesamtverein** 20 ff.
 - und Delegiertensystem 21 f., 29 ff., 35, 39
 - Einfluss- und Aufsichtsrechte gegenüber Zweigverein 22 f., 34 f., 36
 - und Lohnsteuerhaftung 239
 - und Mediatisierung der Mitgliederrechte 21 f., 37
 - Mehrfachmitgliedschaft, gestufte 21
 - Mischformen zwischen – und Vereinsverband 24 f.
 - Satzung, Inhaltskontrolle der – 36 ff.

- Untergliederung
 - selbständige *s. Zweigverein*
 - Vereinseigenschaft 20 f.

Gewerbesteuer 59, 78

Gewinnerzielungsabsicht 44, 253

Gliedverein *s. Zweigverein*

GmbH, gemeinnützige 153, 201, 202

- Einlagenrückgewähr 220 f.

- Rechenschaftslegung 120

Großverein 18 f., 38 ff.

- fakultative Vereinsorgane 33 f.

- Satzung, Inhaltskontrolle der – 36 ff.

- Vorstandskontrolle 18 f., 23, 26 ff.

Grunderwerbsteuer 222

Grundsteuer 59 f., 82 f.

H

Hauptverein *s. Gesamtverein*

Hilfsperson 90 ff., 108, 215 f.

- Begriff 91 ff., 101

- und Mittelbeschaffung/-weitergabe 101 f.

- Steuerbegünstigung der Tätigkeit 97 f., 247

Holdingkonstruktionen

- und Gemeinnützigkeitsrecht 86, 95, 98, 99, 104 f.

- und Umsatzsteuerrecht *s. Umsatzsteuerrecht und Holdingkonstruktionen*

I

Interorganisationelle Strukturen

- 43 f., 85 f., 158 *s. auch Organisationsverbund*

- und Umsatzsteuerrecht *s. Umsatzsteuerrecht und interorganisationelle Strukturen*

J

Joint Venture 133

Jurisprudenz, Arten 130 ff., 148

K

- Körperschaftsteuer** 59, 78
- und nichtrechtsfähige Stiftung 240
- Wechsel der Steuerpflicht 79 ff.
- Konzernumlage** 53 f.

M

- Mitgliederversammlung** 17 f., 20, 21, 23, 35, 39, 217
- Delegiertenversammlung, Ersatz durch – 30
- Information der – 27 f.
- Personalkompetenzen 26
- Tagungsfrequenz 26, 28 f.
- und Vorstandskontrolle 26 ff.
- Weisungsrecht 26
- Mitgliederwerbung** 70 f., 243 f.
- Mitgliedsbeiträge** 63, 78
- Mittelbeschaffung** 99 ff., 106, 202
- Begriff 102
- Hilfsperson, Abgrenzung zur Einschaltung einer – 101 f.
- durch Holdingkörperschaft 104 f.
- und zeitnahe Mittelverwendung 105
- Mittelverwendung** 62, 64 ff., 67 ff., 75, 102, 117, 120
- Folgen bei unzulässiger – 76 ff., 96
- Gewinnthesaurierung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 67 f.
- Rücklagenbildung 64, 67 f., 76, 88, 105, 249, 250 f.
- Überlassung von Wirtschaftsgütern an ausgegliederten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 66 f., 252
- Veruntreuung von Vereinsmitteln 72
- Verwaltungskosten 70 f.
- zeitnahe – 64, 65 f., 66 f., 68, 103, 105, 107, 108, 117, 249 f., 250
- Zuwendungen an Mitglieder 71 f.
- Mittelweitergabe** 106 f., 109
- Begriff 102 f.
- und Darlehensgewährung 102 f.

- und Eigenkapitalgewährung 103
- Hilfsperson, Abgrenzung zur Einschaltung einer – 101 f.
- und zeitnahe Mittelverwendung 103, 105, 107

N

- Nichtrechtsfähige Stiftung** 143, 252
- Körperschaftsteuerpflicht 240
- steuerliche Selbständigkeit 87
- Nichtrechtsfähiger Verein** 87, 119, 143
- Non-Profit-Organisationen** 3, 148, 156, 157, 175, 176 ff., 183 s. *auch Organisationen, steuerbegünstigte*
- Definition 176
- Vermögenszuordnung 143 ff.
- in den Visegrád-Staaten 178 ff., 183 f., 188 ff.
- und Welfare Regime 184 ff., 188 ff., 192 f.
- Non-Profit-Sektor** s. *Dritter Sektor*

O

- Organisationen, steuerbegünstigte** 87, 118, 145 s. *auch Non-Profit-Organisationen*
- und Betriebsaufspaltung 202 f., 214 ff., 216 f., 252
- Gewinnbesteuerung 247
- und Joint Ventures 133
- Personengesellschaften als – 116 f., 199
- Rechenschaftspflicht 113 ff., 127 f.
 - in England 123 ff., 128
 - Legitimation 115 f.
 - Selbstverpflichtung 121
 - steuerrechtliche Anforderungen 117 f.
 - Ziele 114
- zivilrechtliche Anforderungen 118 ff.

Sachregister

- Rechnungslegung 62 f., 63, 113, 118, 127 f., 134 ff.
 - in England 123 ff., 128, 135 f.
 - Selbstverpflichtung 121
 - Rechtsformen 199 f., 116 f.
 - und Umwandlung 196, 202, 204 ff., 207 f.
 - und Verwertungsverträge 213
 - Lizenzvertrag 213, 216 f.
 - Organisationsverbund** 85 f., 107
 - s. auch Interorganisationelle Strukturen*
 - und Franchising 158 ff., 213
 - und Leitfäden 161 f.
 - Risiken 162 f.
 - und Gemeinnützigkeitsrecht 85 f., 87, 88, 89 ff.
 - Kooperationsinstrumente 160, 211, 213
 - und Leistungsbeziehungen zwischen den Mitgliedern 52 ff., 109
 - und Verwertungsverträge 213
 - Outsourcing** *s. Ausgliederung*
- P**
- Personalüberlassung** 94, 106, 107, 109
 - Pflichtteilergänzungsanspruch** 235 f.
 - Poolkonzept** 54 f.
 - Public Benefit Corporation** 188
 - Public Benefit Organization** 135
- R**
- Raumüberlassung** 94, 106, 107
 - Rechenschaftspflicht** steuerbegünstigter Organisationen *s. Organisationen, steuerbegünstigte*
 - Rechnungslegung**
 - Begriff 114
 - von steuerbegünstigten Organisationen *s. Organisationen, steuerbegünstigte*
 - Rechtsberatungsgesetz** und Inkassotätigkeiten 238
 - Rechtsvergleichung** 129, 131, 132
 - des Umwandlungsrechts 130, 131, 133 f., 136, 138, 140 ff., 142, 143 f.
 - Rechtswissenschaft** *s. Jurisprudenz*
 - Repräsentantenhaftung** 73
 - Rücklagenbildung** 64, 67 f., 76, 88, 105, 249, 250 f.
- S**
- Satzungsautonomie** 18, 21, 22, 32, 36 ff.
 - Schenkungssteuer** 60, 82
 - Schülerfirmen**, gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung 252
 - Selbstlosigkeit** 48, 67, 69, 117, 199, 243 f., 251
 - Selbstzweckstiftung** 7
 - Unternehmensselbstzweckstiftung 8 f., 14
 - Verbot der – 6 ff.
 - verdeckte – 9 ff.
 - Social engineering** 130
 - Social Franchising** *s. Franchising*
 - Spende** 60, 63, 64, 78, 251
 - Abzugsfähigkeit 60, 63, 245 f.
 - Gehaltsrückzahlung als – 248
 - Spendenbestätigung** *s. Zuwendungsbestätigung*
 - Spendenhaftung** 63, 245
 - Spendenhöchstbetrag**, Berechnung 238 f.
 - in Organschaftsfällen 248 f.
 - Spendenwerbung** 70, 88
 - Sphärentheorie** 50 f.
 - Sponsoring**
 - ertragsteuerliche Behandlung beim gemeinnützigem Empfänger 249
 - umsatzsteuerliche Behandlung 251
 - Sportanlagen**, steuerliche Behandlung der Vermietung 246
 - Stifterfreiheit** 11
 - Stifterwille** 138, 139, 141, 237
 - cy-près-Doktrin 138

- Stiftung** 1 ff., 47, 48, 62, 102, 131, 138, 141, 201, 202
- Allzweckstiftung, gemeinwohlkonforme 14, 144
 - Aufhebung 9, 138, 142
 - Bürgerstiftung 131
 - Destinatäre 137, 145
 - Doppelstiftung 10 f.
 - Europäische – 135
 - Familienstiftung 144
 - gemeinnützige – 2, 105, 138, 144
 - und Grunderwerbsteuer 222
 - Inkassotätigkeiten durch – und Rechtsberatungsgesetz 238
 - nichtrechtsfähige – *s. dort*
 - Rechenschaftslegung 120, 128
 - Rechnungslegung 120, 128, 135
 - Selbstzweckstiftung *s. dort*
 - und Umwandlung 137 ff., 144 f., 196, 202, 205, 206, 207 f.
 - in England 143 f.
 - Formwechsel 139 ff.
 - in den Niederlanden 140 f.
 - und Stifterwille 138, 139, 141
 - Verschmelzung 137, 138, 139 f., 141 ff., 144
 - unternehmensverbundene – *s. dort*
 - Verbrauchsstiftung 141
 - Vermögenserhaltung, Gebot der – 14
 - von Todes wegen 244 f.
 - Zusammenlegung 137, 142
- Stiftungsaufsicht** 13, 120, 128, 134, 138, 142
- Stiftungsregister** 235
- Stiftungssatzung** 12, 14, 141
- Änderung 138, 141, 237
- Stiftungsvermögen** 7, 14, 139, 142, 210
- Stiftungsvorstand** 141, 147, 235
- Stiftungszweck** 3, 7, 9, 11 f., 12, 13, 14, 120, 139, 142, 210
- Änderung 138 f., 141
 - Gebot der Verwirklichung des –s 13, 14
- Stiftungszweckbetrieb** 11 f.
- Subsidiaritätsprinzip** 185, 187, 190
- T**
- Tatsächliche Geschäftsführung**
s. Gemeinnützigkeitsrecht
- Trust** 122, 142
- U**
- Umsatzsteuer** 59, 78
- Umsatzsteuerrecht**
- und Holdingkonstruktionen 48 ff.
 - und Beteiligungserwerb 50, 51
 - und Beteiligungsveräußerung 51 f.
 - Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften 49 ff.
 - und interorganisationelle Strukturen 43 f., 45 ff., 87
 - und Kostenneutralität 44, 48
 - Leistungen zwischen den Mitgliedern 52 ff., 109
 - und Konzernumlage 53 f.
 - Leistung
 - Einheitlichkeit der Leistung, Grundsatz der – 53 f.
 - Leistungsbegriff 45, 52
 - Organschaft 45 ff.
 - und gemeinnützige Organisationen 45 f., 47, 48, 216
 - und Poolkonzept 54 f.
 - Unternehmerbegriff 44 f., 48 ff., 52, 55
 - Sphärentheorie 50 f.
 - Vorsteuerabzug 44, 45 f., 46, 48, 50, 51 f., 52, 55
- Umwandlung**
- und Dritter Sektor 132, 136 ff., 196, 202, 204 ff., 207 f.
 - in England 143 f.
 - in den Niederlanden 140 f.
 - und Vermögenszuordnung 143 ff.

Sachregister

- Rechtsvergleichung des Umwandlungsrechts 130, 131, 133 f., 136, 138, 140 ff., 142, 143 f.

Unmittelbarkeitsgrundsatz 86, 87 ff., 99, 100

Unternehmensverbundene Stiftung 1 ff.

- und Ausgliederung 237
- Doppelstiftung 10 f.
- und Gemeinnützigkeit 8 f., 12
- ökonomische Aspekte 1 f.
- als verdeckte Selbstzweckstiftung 9 ff.
- Zulässigkeit 3 ff.
 - Analogie zu § 22 BGB 4 ff.
 - und Verbot der Selbstzweckstiftung 6 ff.

Untreue und Dritter Sektor 237

V

Veranlasserhaftung 245

Verbrauchsstiftung 141

Verein 47, 48, 62, 201

- und Corporate Governance 19, 34, 130
- Delegiertenversammlung *s. dort*
- fakultative Vereinsorgane 33 f.
- Gesamtverein *s. dort*
- Großverein *s. dort*
- Grundlagengeschäfte 217
- Mitglied *s. Vereinsmitglied*
- Mitgliederversammlung *s. dort*
- nichtrechtsfähiger – 87, 119, 143
- Rechenschaftslegung 118 f., 120
- Rechnungslegung 39 f., 135 f.
- Satzung *s. Vereinsatzung*
- Satzungsautonomie 18, 21, 22, 32, 36 ff.
- Sportverein 134
- und Umwandlung 136 f., 144, 196, 202, 205
 - in England 143 f.
 - Formwechsel 137, 140 f., 205

- in den Niederlanden 140 f.

- Verschmelzung 136, 137, 141 f., 142, 143, 144, 205

– Vorstand *s. Vereinsvorstand*

– Zurechnung von Fehlverhalten 73 f., 74

– Zweigverein *s. dort*

Vereinsautonomie 22

– und Einfluss von Nichtmitgliedern 34 ff.

Vereinsmitglied 91, 93, 96, 118, 141, 147

– Auskunftsrecht 27 f.

– Austrittsfreiheit 37

Vereinsrecht

– des BGB 17 f., 36 f.

– Reformbedarf 38 ff.

Vereinsatzung 21, 30, 87, 237 f.

– Änderung 76, 246

– Inhaltskontrolle 36 ff.

Vereinsverband 23 ff.

– und Delegiertensystem 24 f., 25, 39

– Doppelmitgliedschaft 25

– Einfluss- und Aufsichtsrechte gegenüber Mitgliedsvereinen 24, 35 f., 36

– Mischformen zwischen – und Gesamtverein 24 f.

– Mitgliederversammlung 23

– Satzung, Inhaltskontrolle der – 36 ff.

Vereinsvorstand 20, 217

– Berichtspflicht 27, 119

– Kontrolle 18 f.

– durch Delegiertenversammlung 29 ff.

– durch fakultative Vereinsorgane 33 f.

– durch Mitgliederversammlung 23, 26 ff.

– und Lohnsteuerhaftung 239

– Rechenschaftslegung, Pflicht zur – 119

Vereinszweck 237 f.

Vermögensbindung 75, 79, 80 f., 141, 246

Vermögensverwaltung 14, 62, 64, 66, 67, 68, 69, 82 f., 83, 103, 107, 203, 213, 252

– Verluste im Rahmen der – 69 f.

Verwaltungskosten 70 f.

Visegrád-Staaten

– Dritter Sektor in den – 178 ff., 182, 183 f., 188 ff.

– Non-Profit-Organisationen in den – 178 ff., 183 f., 188 ff.

– Zivilgesellschaft in den – 178 ff., 188 ff.

Vorsteuerabzug 44, 45 f., 46, 48, 50, 51 f., 52, 55

W

Welfare Regime 176

– und Dritter Sektor 184 ff., 188 ff.

– und Non-Profit-Organisationen 184 ff., 188 ff., 192 f.

– Typologie der – 184 ff.

– in den Visegrád-Staaten 180 f., 188 ff., 192 f.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

59 f., 61, 62, 64, 67 ff., 78, 81 f., 82, 83, 98, 107, 109, 145 f., 203, 214, 242, 247, 249, 250, 251

– Ausgliederung 86, 137

– Besteuerungsgrenze 81

– Betriebsaufgabe 82

– im französischen Recht 145 f., 147

– Mittelausstattung 68

– Rücklagenbildung 67 f.

– Verlustausgleich 68 f.

Wirtschaftsförderungsgesellschaften,

Gemeinnützigkeit 239, 252 f.

Wohlfahrtsproduktion 176, 184, 185

Wohlfahrtsstaat 176, 177, 187, 192

Wohlfahrtsstaatliches Arrangement

s. Welfare Regime

Z

Zentralverein *s. Gesamtverein*

Zivilgesellschaft 176 f., 187

– in den Visegrád-Staaten 178 ff., 188 ff.

Zuwendungen an gemeinnützige juristische Person, Rechtsnatur 236

Zuwendungen, steuerbegünstigte 69

– Aufzeichnungspflichten 63

– Mitgliedsbeiträge 63

– Spende *s. dort*

Zuwendungsbestätigung 240, 248

– Aussteller- und Veranlasserhaftung 63, 245

– vereinfachter Zuwendungsnachweis 252

Zwangsarbeiter, Ausschluss individueller Anspruchsdurchsetzung 236

Zweck, steuerbegünstigter 8, 89, 100

Zweckbetrieb 59, 62, 64, 69, 78, 81, 83, 98, 107, 146, 242, 247

– Ausgliederung 108, 137, 202

– Beendigung 65 f.

– Buchführungspflicht 253

– Schülerfirmen als – 252

– Veräußerung 65 f.

– Wettbewerbsverbot 243

Zweigverein 20 f., 21, 30, 32

– Fremdbestimmung 22 f., 34 f.

– Satzung 21, 22

– steuerliche Selbständigkeit 87