

Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.)
Non Profit Law Yearbook 2006

BUCERIUS LAW SCHOOL

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

Non Profit Law Yearbook 2006

Herausgegeben von

W. Rainer Walz † · Rainer Hüttemann
Peter Rawert · Karsten Schmidt

Schriftleitung
Florian Asche



Carl Heymanns Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter <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 oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben vorbehalten.

Verlag und Herausgeber übernehmen keine Haftung für inhaltliche Fehler und Fehler beim Satz oder Druck.

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

Deutsche Bank 

© Carl Heymanns Verlag GmbH · Köln · Berlin · München 2007
Ein Unternehmen von Wolters Kluwer Deutschland

E-Mail: info@wolterskluwer.de
<http://www.heymanns.com>

ISBN 978-3-452-26694-1

Satz: John + John, Köln
Druck: Gallus Druckerei KG Berlin

Druckt auf säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Vorwort

Die Themen und die Autoren des vorliegenden 6. Bandes des Non Profit Law Yearbook sind überwiegend noch von W. Rainer Walz, dem im Juli 2006 tödlich verunglückten ersten Direktor des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit Organisationen der Bucerus Law School, ausgewählt worden. Der Inhalt reflektiert folgerichtig einmal mehr die Walz'schen Propria für die Beschäftigung mit den Problemen des Rechts der Non-Profit-Organisationen: die ständige Frage nach der Vereinbarkeit der für das nationale Recht diskutierten Lösungen mit dem Europarecht; die Bereitschaft, von den Erfahrungen zu lernen, die fremde Rechtsordnungen bei dem Bemühen um die adäquate Lösung vergleichbarer Probleme gemacht haben; die Überzeugung von der Notwendigkeit, auch außerjuristischen Sachverstand heranzuziehen, um den Problemgehalt der rechtlich zu beurteilenden Sachverhalte richtig erkennen zu können.

Der Band beginnt mit einem Beitrag des bekannten FAZ-Journalisten Heinrich Wefing, der die Dauerleihgabe in ein neues Licht rückt. Dem juristischen Leser drängt sich vor dem Hintergrund der geschilderten Interessenkonstellationen und Fakten die Frage auf, ob die übliche Qualifikation der Dauerleihgabe als Leihvertrag für das Verhältnis Sammler – Museum noch sachgerecht ist. Wenn die Ausstellung der geliehenen Werke nicht nur dem Interesse des Museums, sondern auch dem Interesse der Sammler dient, die dadurch den Wert ihres Eigentums steigern (und von den Aufbewahrungs- und Pflegekosten entlastet werden), dann liegt es nahe, nicht einen Leihvertrag, sondern einen Typenverschmelzungsvertrag mit Austauschcharakter anzunehmen, in dem die Besitzüberlassung an das Museum zu Ausstellungszwecken mit einer Geschäftsbesorgung (und Verwahrung) des Museums für den Sammler verschmilzt (u.a. mit Folgen für das Recht des Sammlers zur Kündigung des Vertrags aus wichtigem Grund und für das Zugriffsrecht der Gläubiger des Sammlers). Die Dauerleihgabe ist auch ein (kleiner) Teil der anschließenden rechtlichen Betrachtung der Rechtsstellung des Sammlers aus der Feder von Haimo Schack. Insgesamt bietet dieser Beitrag dem Sammler kompakten juristischen Rat, der sämtliche Facetten des Sammlerdaseins vom Kaufen über die Nutzung bis hin zum Vererben, Spenden oder Stiften umfasst.

Es folgen vier Abhandlungen zu wichtigen zivilrechtsdogmatischen Themen des Rechts der Non-Profit-Organisationen. Rainer Hüttemann und Rainer Herzog untersuchen im Rahmen einer umfassenden Darstellung der Organhaftung bei Non-Profit-Organisationen vor allem, inwieweit sich die Besonderheiten der Rechtsform (Stiftung, Verein) und des Charakters der Organtätigkeit (ehrenamtlich) auswirken. Christian Kersting prüft Möglichkeiten und Grenzen der Kontrolle des Stiftungsvorstands durch Stifter und Destinatäre. Andreas Schlüter widmet sich der über eine solche Anreicherung der Stiftung um körperschaftliche Elemente hinausgehenden Frage, ob und ggf. wie Körperschaften (vor allem Vereine und GmbHs) zu Ersatzformen für die rechtsfähige Stiftung werden können, die den Vorzug der Stiftung (Schutz der Zweckbindung des Vermögens) mit den Vorzügen der Körperschaft (Anpassungsfä-

higkeit, Mitgliederkontrolle) verbinden. Maximilian Haag und Andreas Richter setzen sich unter rechtsvergleichender Heranziehung rechtlicher Grundsätze und rechtspraktischer Erfahrungen aus den USA mit dem Problem auseinander, inwieweit das deutsche Stiftungsrecht und Gemeinnützigkeitsrecht es Stiftungen gestatten, im Rahmen ihrer zugleich auf Sicherheit und ordentliche Erträge verpflichteten Gesamtanlagestrategie auch die Kapitalanlage in Hedge Fonds zu erwägen.

Die europarechtliche Dimension des Non-Profit-Rechts findet ihren Niederschlag einmal in einem Beitrag von Volker Then, der vor dem Hintergrund wachsender europapolitischer Sensibilität nicht nur für die gesellschaftspolitischen Chancen, sondern auch für die Gefahr von Fehlentwicklungen im dritten Sektor eine Selbstregulierung durch Sicherung einer guten Non-Profit Corporate Governance (Organverantwortung, Transparenz) anmahnt, um der sonst drohenden europarechtlichen Regulierung vorzubeugen. Zum anderen befassen sich Otmar Thömmes, Andreas Schulz, Alexander Hobelsberger und Stefan Müller, ausgehend von den Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen Cassa di Risparmio und Stauffer, mit den Auswirkungen des Europarechts auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht.

Den Anspruch des Jahrbuchs, die Erfahrungen fremder Rechtsordnungen für die deutsche Diskussion über Non-Profit-Recht fruchtbar zu machen, löst (neben dem Beitrag von Haag/Richter) der Aufsatz von Hans Michael Riemer über Reformen im schweizerischen Stiftungsrecht ein. Den Anspruch des Jahrbuchs, die Erkenntnis des Problemgehalts rechtlich zu beurteilender Sachverhalte auch durch die Inanspruchnahme außerjuristischer Sachverständiger zu verbessern, erfüllt (neben dem Beitrag von Wefing) die Abhandlung des Betriebswirtschaftlers Theodor Siegel über Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen.

Großer Dank gebührt einmal mehr Florian Asche, der wie immer über die Schriftleitung des Jahrbuchs hinaus den wichtigen Bericht über Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor angefertigt hat, sowie den wissenschaftlichen Mitarbeitern Matthias Peukert und Martin Mager für die Erstellung der Bibliographie und das Stichwortverzeichnis. Nicht zuletzt ist zu danken der Deutschen Bank für ihre alljährliche finanzielle Unterstützung und dem Carl Heymanns Verlag für gute Kooperation.

Kiel/Berlin, im Juni 2007

Dieter Reuter und Andreas Richter
Kommissarische Leitung des
Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen
der Bucerius Law School
1.9.2006 – 31.3.2007

Preface

The topics and authors of this 6th edition of the Non Profit Law Yearbook were largely chosen by W. Rainer Walz, who until his untimely death in July 2006 was Director of the Institute for Foundation Law and the Law of Non-Profit-Organisations at Bucerius Law School.

The contents accordingly again reflect Walz's preoccupations with issues involving the law of non-profit-organisations: the perennial question of reconciling national law with European law, the readiness to learn from the experience of foreign jurisdictions and their efforts to solve comparable problems, the conviction that it is necessary to draw upon non-legal subject matter to correctly identify the legal issues arising in a variety of circumstances.

The volume begins with a contribution by the well-known FAZ journalist Heinrich Wefing, who casts fresh light on the permanent loan of works of art. Against the presented background of facts and interests, the legal reader recognises the question of whether the customary legal classification of the permanent loan as a loan agreement is still appropriate for the collector/museum relationship. If exhibiting the loaned work serves both the interests of the museum and also the collector, who thereby enhances the value of his property (and is relieved of storage and maintenance costs), then it seems more sensible to presume not a loan agreement but a hybrid contract with exchange elements, in which the transfer of possession to the museum for exhibition purposes merges with the agency (and custodianship) of the museum for the collector (with consequences among others for the collector's right to terminate for cause and for access rights of the collector's creditors). The permanent loan is also a (minor) part of the next contribution, an assessment of the collector's legal position written by Haimo Schack. Overall this paper offers the collector concise legal advice, covering all aspects of the collector's existence, from purchase to use, bequest, donation or establishing a foundation.

There then follow four treatments of significant theoretical aspects of the law of non-profit-organisations. By means of a comprehensive presentation of the liability of bodies within non-profit-organisations, Rainer Hüttemann and Rainer Herzog investigate the extent to which the peculiarities of the legal form (foundation, association) and the nature of the body's activity (honorary) have an impact. Christian Kersting investigates the scope and limits to control of the foundation management board by the donor and beneficiaries. Andreas Schlüter addresses the question which reaches beyond the accumulation by the foundation of constituent bodies, whether and possibly how alternative forms of organisations (especially associations and private limited companies) enable the foundation to combine its intrinsic advantage (protection of assets by means of declared objects) with the advantages of the corporate body (adaptability, membership control). Maximilian Haag and Andreas Richter adopt a corporate law approach in applying the practical legal experience of the USA to the intriguing problem of how far German foundation

Preface

law and non-profit-law permit foundations to invest their assets in hedge funds. This in view of the investment criteria of security and reasonable returns.

The European law dimension of non-profit-law again casts its shadow. On the one hand against the background of a growing European law sensibility not only for socio-political opportunities but also for the danger of undesirable developments in the third sector, Volker Then calls for self regulation through a strengthening of Non Profit Corporate Governance (responsibility of bodies, transparency), so as to preempt the alternative threat of European regulation. On the other hand, Otmar Thömmes, Andreas Schulz, Alexander Hobelsberger and Stefan Müller, examine the impact of European law on German foundation law in the light of the ECJ decisions in *Cassa di Risparmio* and *Stauffer*.

The declared aim of the Yearbook to enable the German debate on non-profit-law to benefit from the experience of foreign legal systems, is fulfilled (alongside the contribution by Kayser/Richter) in Hans Michael Riemer's essay on Swiss foundation law reforms. The Yearbook aim of improving recognition of significant legal issues by drawing up on non-legal expertise is fulfilled (alongside the contribution by Wefing) in the economist Theodor Siegel's paper on accounting and the transparency deficit of associations and foundations.

We owe an immense debt of gratitude once again to Florian Asche for his editorship of the Yearbook and for preparing the essential report on the legislation, case law and administrative bulletins on the third sector. Our thanks also go to the research assistants Matthias Peukert and Martin Mager for preparing the bibliography and index. Not least we thank the Deutsche Bank for its annual financial support and the Carl Heymanns Verlag for their assistance and cooperation.

Kiel/Berlin, June 2007

Dieter Reuter und Andreas Richter
Temporary Directors of the
Institute for Foundation Law
and the Law of Non-Profit Organisations,
Bucerius Law School
1.9.2006 – 31.3.2007

Inhalt

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

Einführung

Zwischen Markt und Museum – einige Anmerkungen zu Reizen und Risiken der Dauerleihgabe	1
HEINRICH WEFING	

Zivilrecht

Der Sammler und sein Recht	7
HAIMO SCHACK	
Organhaftung bei Non Profit Organisationen.....	33
RAINER HÜTTEMANN/RAINER HERZOG	
Die Kontrolle des Stiftungsvorstands durch Stifter und Destinatäre	57
CHRISTIAN KERSTING	
Stiftung und Körperschaft – Körperschaften als Ersatzform der rechtsfähigen Stiftung	75
ANDREAS SCHLÜTER	
Rechtliche Maßstäbe für die Kapitalanlage von Stiftungen in Hedge Fonds nach deutschem und US-amerikanischem Recht	97
MAXIMILIAN HAAG/ANDREAS RICHTER	

Europarecht

Non-profit Corporate Governance in Europa – Regulierung oder Selbstregulierung	123
VOLKER THEN	

Inhalt

Europarecht und die Auswirkungen auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht. . 139
OTMAR THÖMMES/ANDREAS SCHULZ/ALEXANDER HOBELSBERGER/
STEFAN MÜLLER

Rechtsvergleichung

Reformen im schweizerischen Stiftungsrecht 163
HANS MICHAEL RIEMER

Betriebswirtschaft

Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen 177
THEODOR SIEGEL

Dokumentation

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum
Dritten Sektor im Jahr 2005/2006 209
FLORIAN ASCHE

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2006 231
MATTHIAS PEUKERT

Autorenverzeichnis 255

Sachregister 257

Zwischen Markt und Museum – einige Anmerkungen zu Reizen und Risiken der Dauerleihgabe

HEINRICH WEFING

Spätestens seit sich die Kunst in der Epoche der Aufklärung aus ihren kultisch-rituellen Funktionen emanzipiert und auch die Indienstnahme durch den Fürsten abgeschüttelt hat, seit die Kunst also autonom geworden ist, ist ihr natürlicher Ort nicht mehr der Tempel, die Kathedrale oder das Schloss, sondern das Museum. Dorthin strebt alle Kunst, mag es auch auf allerlei Umwegen über Ateliers, Galerien, Sammler und den Markt sein, dort erst findet sie ihren Platz. Tatsächlich ist das Museum der Gegenwart nicht nur, wie es der gängigen Definition entspricht, die Institution, welche die ihr anvertraute Kunst sammelt, bewahrt und erforscht. Längst schon ist das Museum die einzige und letzte Legitimationsinstanz schlechthin. Hier erfährt ein Werk seine Weihe, hier tritt es gleichsam offiziell in den Dialog mit der Geschichte seiner Gattung, hier umweht das Artefakt, um es ein wenig pathetisch zu formulieren, ein Hauch von Ewigkeit. Schon vor zweihundert Jahren, im napoleonisch besetzten Berlin, gierten deshalb die zeitgenössischen Künstler geradezu danach, dass ihre Werke von den französischen Besatzern beschlagnahmt und in den Louvre abtransportiert würden, kam dieser Akt doch einem Ritterschlag gleich, bedeutete er die Aufnahme in die Weltkultur, die ihren Sitz nirgends anders hatte als im nachrevolutionären Paris. Und auch heute, nach allen radikal inszenierten Brüchen mit der Kunstgeschichte, nach zahllosen dezidiert anti-musealen Werken, die doch allesamt, von Duchamp bis Beuys, zuverlässig im Museum gelandet sind, ist die Situation keine andere. Unlängst war in einem Kunstmagazin zu lesen, der britische Künstler Damien Hirst, dessen Werke weltweit aberwitzig hohe Preise erzielen, warte sehnsüchtig auf das Angebot eines bedeutenden Museums, ihm endlich eine umfassende Retrospektive einzurichten.

Es sind aber nicht nur die Künstler, die mehr oder weniger instinktiv ins Museum drängen. Es sind mindestens ebenso sehr die Sammler. Fast möchte man von einem Bewegungsgesetz des Kunstbetriebs sprechen, das Kollektionen von einem gewissen Gewicht (und einem gewissen Alter der Privatsammler an) gleichsam zwangsläufig in die Nähe des Museums treibt. Manche der potentesten Sammler bauen sich gleich selbst ein Museum, man denke nur an das Getty Museum in Los Angeles, die Fondation Beyeler im schweizerischen Riehen bei Basel oder die Sammlung Frieder Burda in Baden-Baden. Ein solcher Schritt aber ist eher die Ausnahme, fordert er doch ein enormes Vermögen, das weit über die Sammlung hinausgeht, um Bau und Unterhalt zu finanzieren, und den entschiedenen Willen, sich (und die eigenen Nachkommen) über lange Zeiträume zu binden. Hinzu kommt, dass nur die wenigsten Sammlungen das künstlerische Format und die Dichte besitzen, ein eigenes Museum wirklich zu füllen. Den Beständen des kalifornischen Getty Museums etwa merkt man auch nach Jahrzehnten intensiven Sammelns und Ergänzens durch hochqualifizierte Kuratoren immer noch den eigenwilligen Privatgeschmack des Stifters an.

Üblicherweise suchen sich Sammler daher mit öffentlichen Museen zu assoziieren. Sei es durch Schenkungen, durch die Finanzierung von Ankäufen oder Anbauten, sei es durch Leihgaben. Derlei mäzenatisches Wirken hat auch in Deutschland eine lange, wenngleich mitunter vergessene Tradition, die gerade erst wieder ins Bewusstsein rückt. Im Jahr 2001 hat beispielsweise die Hamburger Kunsthalle die Ausstellung »Private Schätze. Über das Sammeln von Kunst in Hamburg bis 1933« gezeigt, zur Jahreswende 2006/2007 war eine ähnliche Ausstellung in den Staatlichen Kunstsammlungen Dresden zu sehen, »Von Monet bis Mondrian. Meisterwerke der Moderne aus Dresdner Privatsammlungen der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts«. Beide Ausstellungen haben auch auf die entscheidende Rolle von Mäzenen bei der Musealisierung der Moderne hingewiesen. Und ebenfalls im Herbst 2006 ist bei Prestel eine beispielhafte Monographie über den jüdischen Kaufmann, Kunstsammler und Philanthropen James Simon (1851–1932) erschienen. Wer nur ein wenig in dem prächtigen Band blättert, ist schier entgeistert von der märchenhaften Sammelwut und Freigiebigkeit dieses Mannes, dem die Berliner Museen einen Gutteil ihrer kostbarsten Schätze verdanken – darunter die Büste der Nofretete, Mantegnas »Maria mit dem schlafenden Kind« und der »Berliner Grüne Kopf«. Nicht zu Unrecht haben die Staatlichen Museen zu Berlin unlängst beschlossen, den geplanten Eingangsbau auf der Museumsinsel dereinst dem Stifter zu Ehren »James Simon-Galerie« zu nennen.

Auch in der Bundesrepublik hat es immer wieder glückliche Kooperationen von Sammlern und Museen gegeben, das Sprengel-Museum in Hannover etwa, das Museum Ludwig in Köln und zuletzt das Museum Berggruen in Berlin mit seiner wunderbaren Kollektion von Werken von Cézanne, Klee, Picasso, Matisse und vielen anderen Klassikern der Moderne, die der Sammler und Kunsthändler Heinz Berggruen, der 1936 von den Nationalsozialisten nach Amerika vertrieben worden war, seiner Heimatstadt im Jahr 2000 für einen Kaufpreis weit unter Marktwert vermacht hat. Die Motive dieser und vieler anderer Wohltäter mögen höchst unterschiedlich sein. Die meisten wohl wollen mit ihren guten Gaben den Genuss ihrer Sammlungen mit dem Gemeinwesen teilen, viele möchten den Städten, in denen sie aufgewachsen sind oder ihr Glück gemacht haben, demonstrativ etwas zurückgeben, andere suchen den Bestand ihrer Kollektionen zu sichern, wollen verhindern, dass das mühsam Zusammengetragene von Erben, Nachfolgern oder Testamentsvollstreckern wieder zerstreut wird. Natürlich ist nicht selten auch der – völlig legitime – Wunsch im Spiel, etwas Bleibendes zu schaffen, das das Andenken an den eigenen Namen auch nach dem Tod im Gedächtnis der Allgemeinheit hält. Und schließlich wird häufig die Absicht bestehen, die privat gesammelte Kunst in das Kontinuum der Kunstgeschichte einzuordnen, das in den Museen repräsentativ dargestellt wird.

Den Museen kommen diese mäzenatischen Absichten prinzipiell nur zu gelegen, um ihre eigenen Sammlungen zu ergänzen. Die Fühlungnahme mit möglichen Stiftern, die Pflege von Freundeskreisen, die Einwerbung von Mitteln zum Kauf von privaten Kollektionen gehört daher längst zu den selbstverständlichen Aufgaben eines Museumsdirektors. Der legendäre Berliner Museumsgeneral Wilhelm von Bode hatte diese Tätigkeiten schon im Kaiserreich zur Perfektion getrieben. Systematisch scharte er einen Kreis von wohlhabenden, meist jüdischen Fabrikanten und Kaufleuten um sich, die er beim Aufbau ihrer Privatsammlungen beriet. Den Eigentümern sicherten diese Kollektionen enormes Sozialprestige, wofür sie Bode im Gegenzug immer wieder Ankäufe ermöglichten oder gleich große Teile ihrer Kollektionen vermachten. In

Zeiten ständiger finanzieller Beklemmung der Träger öffentlicher Kulturinstitutionen und kontinuierlich sinkender Ankaufsetats der meisten Museen müssen derlei Fähigkeiten heute mehr denn je eingeübt werden, nicht immer zum übermäßigen Behagen der Museumsverantwortlichen allerdings. Denn gerade in der jüngeren Vergangenheit hat sich mehr als einmal gezeigt, dass die scheinbar so wunderbar einander ergänzenden Interessen von Sammlern und Museen – der Tausch von Anerkennung, Ehre und Dauer gegen Spitzenwerke der Kunst – gar nicht einfach zur Deckung zu bringen sind.

Im Gegenteil. Wiederholt wurden in den letzten Jahren Fälle bekannt, die das Vertrauen in die Sinnhaftigkeit der engen Kooperation von Museen mit privaten Sammlern nachhaltig erschüttert haben. Getrieben von einer kunstinteressierten Öffentlichkeit, die sich zusehends nur noch mit absoluten Spitzenwerken locken lässt, haben sich dabei die verantwortlichen Museumsleiter vielfach allzu eifertig auf Verabredungen mit Privatsammlern eingelassen, die die Position der Museen unverhältnismäßig schwächten. Einer der spektakulärsten – und zugleich deprimierendsten – Fälle wurde im Sommer 2005 aus dem Frankfurter Museum für Moderne Kunst berichtet. Dort ließ der Kunstsammler und Immobilienhändler Dieter Bock zur allgemeinen Überraschung plötzlich fünfhundert Gemälde, Objekte und Installationen aus den Galerieräumen abtransportieren, von denen durchweg angenommen worden war, sie stünden im Eigentum des Museums. Erst bei genauerem Hinsehen stellte sich heraus, dass es zwischen Bock und dem zwischenzeitlich ausgeschiedenen Gründungsdirektor des Museums, Jean-Christophe Ammann, offenbar eine vertrauliche Abmachung gegeben hatte, nach der Ammann mit Geld des Sammlers Kunstwerke kaufen und sie anschließend im Museum zeigen durfte. Nur eben nicht auf Dauer, sondern lediglich für fünfzehn Jahre. Nach Ablauf dieser Frist, von der angeblich selbst Ammanns Nachfolger nichts wusste, zog Bock die Stücke ab, verkaufte sie wenig später bei dem Auktionshaus Christie's mit erklecklichem Gewinn und hinterließ das Museum mit empfindlich leeren Wänden in einer veritablen Existenzkrise. Ein Schritt, der nicht nur in der Öffentlichkeit Empörung hervorrief, sondern auch bei einigen der Künstler, von denen Ammann gekauft hatte – für das Museum, wie diese angenommen hatten, weshalb sie teils deutliche Nachlässe gewährt hatten. Einer der derart Düpierten, der belgische Maler Luc Tuymans, ließ denn auch durch seinen Galeristen eine einstweilige Verfügung gegen den Verkauf erwirken.

Ähnliche Vorgänge, die den Eindruck erwecken, das Museum werde von cleveren Sammlern gewissermaßen nur als Durchlauferhitzer zur Wertsteigerung der verliehenen Werke genutzt, hat es auch anderswo gegeben. Das Städtische Kunstmuseum Bonn etwa sicherte dem Duisburger Bauunternehmer und Sammler Hans Grothe die Übernahme der Kosten für Lagerung, Pflege, Versicherung und wissenschaftliche Erschließung seiner umfassenden Kollektion deutscher Nachkriegskunst in einem Vertrag zu, der den Sammler jedoch nicht daran hinderte, einzelne Werke zu verkaufen, Gerhard Richters »Stadtbild Madrid« beispielsweise für neun Millionen Dollar. Und schließlich veräußerte Grothe 2005 gleich die ganze Sammlung an ein anderes kunstinteressiertes Ehepaar – inklusive des Vertrages mit dem Kunstmuseum Bonn. Die neuen Eigentümer bemängelten nach Medienberichten umgehend einen »Restaurierungs-Stau« und forderten die Stadt auf, die Werke auf Kosten der öffentlichen Kassen herauszuputzen.

Erhebliches Unbehagen hat immer wieder auch die eigenwillige Situation im Hamburger Bahnhof in Berlin ausgelöst. In dem von der öffentlichen Hand sanierten Bau, der zur Stiftung Preußischer Kulturbesitz gehört, wird seit 1996 die Sammlung von Erich Marx als Dauerleihgabe gezeigt. Beide Seite profitierten seinerzeit von dem Arrangement: Berlin erhielt eine Kollektion, zu der vieles zählt, was den staatlichen Kunstsammlungen schmerzlich fehlte – Warhol, Rauschenberg, Beuys, Lichtenstein. Umgekehrt ersparte sich Marx den Bau eines Privatmuseums und konnte seine Schätze an einem international beachteten Ort zeigen. Immer wieder für Kopfschütteln aber sorgte der Umstand, dass der Sammler Werke aus den Beständen, die im Hamburger Bahnhof gezeigt werden, verkaufte – zuletzt im Frühjahr 2006 für fünf Millionen Euro ein eminentes Werk von Warhol, »Big Electric Chair«. Gerade dieser letzte Fall ist kurios, weil die Staatlichen Museen zu Berlin selbst als Käufer auftraten: ausgerechnet für eine Arbeit, die bereits als Dauerleihgabe im Hamburger Bahnhof gezeigt wurde. Zusätzliche Irritationen löste der Umstand aus, daß als Kurator der Sammlung Marx im Hamburger Bahnhof ganz offiziell der Kunsthändler Heiner Bastian fungiert, der seinerseits immer mal wieder Werke aus seiner Privatsammlung im Hamburger Bahnhof präsentiert. Den Vorwurf aber, das Museum sei benutzt worden, um die dort gezeigten Exponate zu nobilitieren und ihren Wert auf dem Kunstmarkt zu steigern, haben Bastian und Marx als »absurd« zurückgewiesen. Ende März 2007 aber trat Heiner Bastian unter lautem Getöse von seinem Amt als Kurator der Sammlung Marx zurück und warf den Staatlichen Museen in mehreren Interviews vor, die zeitgenössische Kunst in Berlin vernachlässigt zu haben.

Zu einem unglücklichen Ende kam schließlich auch die anfangs so glanzvoll gestartete Zusammenarbeit zwischen dem Neuen Museum in Weimar und dem Berliner Galeristen Paul Maenz. Der zeigte sich verärgert und enttäuscht darüber, dass seine seit 1999 in Weimar gezeigte Kollektion der Internationalen Avantgarde seit 1960 zuletzt kaum mehr fünftausend Besucher im Jahr anlockte, warf dem Museum eine lieblose Präsentation und mangelhafte Öffentlichkeitsarbeit vor und zog schließlich weit über fünfhundert seiner als Dauerleihgabe an die Ilm gelangten Werke wieder aus Weimar ab. Zurück blieben nur jene kaum siebzig Gemälde und rund 170 Zeichnungen, die Maenz seinerzeit dem Museum geschenkt beziehungsweise verkauft hatte.

Jeder dieser Fälle hat in der Öffentlichkeit Empörung hervorgerufen und die prinzipiell notwendige Zusammenarbeit von Museen und privaten Sammlern diskreditiert. Der Berliner Tagesspiegel etwa überschrieb einen Beitrag zum Thema mit der Schlagzeile »Gefährliche Leihgaben«, und der Kritiker Niklas Maak hat in der »Frankfurter Allgemeinen Zeitung« heftig wider solch zweifelhafte Arrangements polemisiert: »Das Museum, das nach seiner Definition, im Gegensatz zur Ausstellungshalle, eben keinen zeitlich begrenzten Rahmen zur Präsentation von Kunst bietet, sondern eine Kontinuität der Sammlung garantieren und epochale Entwicklungslinien langfristig nachvollziehbar machen sollte: diese für das kollektive Gedächtnis und Bewusstsein so wichtige Institution wird mit der Erfindung der »Dauerleihgabe« und dem Einmarsch der Sammler degradiert zu einer Vergoldungsmanufaktur des Kunstmarktes, nach deren Besuch auch noch die kunsthistorisch zweifelhaftesten Werke Glanz erhalten, der ihren Wert am Markt beträchtlich steigert.«

Kern des Problems ist tatsächlich weniger die Kooperation von Sammlern und Museumsdirektoren, die unerlässlich ist, als vielmehr die Institution der »Dauerleihgabe«, die immer häufiger an die Stelle der traditionellen Schenkung tritt. Wo die

Schenkung, einmal ausgehandelt und vollzogen, klare Verhältnisse schafft, lässt die Leihgabe oftmals vieles in der Schwebe, weil sie, entgegen der so solide anmutenden Bezeichnung »Dauer-Leihgabe«, eben gerade häufig nicht auf Dauer, sondern nur für einen überschaubaren Zeitraum von fünf bis fünfzehn Jahren angelegt ist. Was danach geschieht, ist schwer im Vorwege zu kalkulieren. Was im schlimmsten Fall geschehen kann, haben die prekären Beispiele aus Frankfurt, Bonn, Berlin oder Weimar gezeigt; andernorts gibt es ähnlich abschreckende Erfahrungen. Beispielsweise, wenn der Sammler in finanzielle Schwierigkeiten gerät und sich nur durch Verkauf eines eigentlich »auf Dauer« verliehenen Werkes sanieren kann. So geschehen in Stuttgart. Sicherheit, so lehren diese Beispiele, garantieren nur Schenkungen – oder sehr präzise verhandelte Leihverträge, die die Interessen der Museen angemessen berücksichtigen. Sei es durch Veräußerungsverbote innerhalb bestimmter Fristen, sei es durch Vorkaufsrechte, durch beidseitige Kündigungsfristen, durch lange Laufzeiten und vor allem durch öffentliche Kontrolle gerade der Leihgaben, die häufig am prestigeträchtigsten scheinen: die Leihgaben zeitgenössischer Kunst, die am Markt spektakuläre Preise erzielen.

Die naheliegende Forderung hingegen, prinzipiell ganz auf Leihgaben zu verzichten, geht an der Museums-Wirklichkeit vorbei. Die Ohnmacht der Museumschefs nämlich, präsentieren zu sollen, was sie mit minimalen Erwerbungssetats nie und nimmer kaufen können, würde sich so nur verschärfen. Wer im Ernst völlig ohne Dauer-Leihgaben privater Sammler an Museen auskommen wollte, müsste den Museums-Direktoren Ankaufsbudgets zur Verfügung stellen, die sie in die Lage versetzen, ihre Kollektionen durch gezielte Ankäufe am Markt auszubauen und zu ergänzen – angesichts der finanziellen Situation der meisten Städte und Gemeinden in der Bundesrepublik eine nahezu utopische Hoffnung. Ähnlich aussichtslos wäre freilich auch der Ruf, die Entwicklung der letzten zwanzig, dreißig Jahre zurückdrehen zu wollen, in denen sich die Museen unter dem Eindruck veränderter Sehgewohnheiten des Publikums immer stärker der Gegenwart und der aktuellen Kunstproduktion angenähert haben: Alte Meister allein bescheren den öffentlichen Museen nicht den Zulauf, den die Politik erwartet; der Flirt mit dem Zeitgeist hingegen füllt zuverlässig die Häuser. Völlig zu Recht hat denn auch der bedeutende Frankfurter Kunstkritiker Eduard Beaucamp gelegentlich darauf hingewiesen, dass die verbreitete öffentliche Empörung über den wachsenden Einfluss der Sammler auf die Museen nicht ohne Heuchelei ist. »Profitiert haben vom schillernden Kunstsumpf alle: die Museen durch Scheinbesitz, die Politiker durch trügerischen Glanz, die Kuratoren durch Karriere-schub, die Sammler durch verlockende Renditen.« Vor allem aber, so Beaucamp weiter, habe die Politik versagt, indem sie sich zum »Komplizen der Missverhältnisse« gemacht habe. »Das zeigt drastisch das Beispiel Frankfurt. Jean-Christophe Ammann wurde zum Aufbau eines Gegenwartsmuseums engagiert, doch der Etat dafür wurde ihm nach kurzer Zeit gestrichen. In Bonn, Berlin oder Frankfurt verstieß die Obrigkeit gegen ihre Aufsichtspflicht. Wer prüft die Leihverträge, die Ein- und Ausgänge im Museumsbestand? Die Öffentlichkeit, die den Museumsbetrieb bezahlt, muss auf Transparenz, Kontrolle und Information bestehen.«

Und Publikum wie Politik müssen bereit sein, auch einmal Verzicht zu üben. Schüren sie lautstark Erwartungen, setzen sie die Museumsleute nur unnötig unter Druck und schwächen deren Verhandlungsposition. Das spektakuläre Wettbieten, das sich seinerzeit Landesherren und Bürgermeister aus ganz Europa mit heftiger Unterstüt-

zung der Medien um die Sammlung Thyssen-Bornemisza lieferten, mag angesichts deren exquisiter Qualität noch verständlich gewesen sein. Derlei Ausnahmekollektionen aber sind eben gerade nicht die Regel. Allzu häufig kommt aus Privatsammlungen auch eine Menge Dutzendware in die Museen – allenfalls begleitet von einigen Spitzenwerken. Sich hier nicht von blanken Massen blenden zu lassen, sondern auf das Urteil der Fachleute, der Kuratoren aus den Museen, zu vertrauen, nur wenige, bedeutende Stücke auszuwählen und in erhellenden Zusammenhängen zu präsentieren, wäre schon ein Fortschritt. Die Museen haben den privaten Sammlern eine Menge zu bieten. Sie müssen sich längst nicht alles bieten lassen.

Der Sammler und sein Recht

HAIMO SCHACK

I.	Kunstsammeln als Phänomen	7	2. Lagerung, Konservierung, Restaurierung	20
	1. Historische Entwicklung	7	3. Versicherung	21
	2. Motivation	8	V. Leihgaben	22
II.	Kaufen und Verkaufen	10	1. Leihgaben für Sonderausstellungen	22
	1. Erwerbsquellen	10	2. Dauerleihgaben	23
	2. Risiken	12	VI. Vererben, Spenden, Stiftungen	24
	3. Sonderfall multiple Kunst	15	1. Auswirkungen einer Ehescheidung	24
	4. Verkaufen	16	2. Regelungen für den Todesfall	25
III.	Nutzung von Kunstgegenständen	17	3. Verfügungen unter Lebenden	27
	1. Urheberrechtliche Nutzungen	17	VII. Private Sammler – öffentliche Sammlungen?	28
	2. Urheberrecht für Sammlungen?	18	VIII. Zusammenfassung	29
	3. Dingliche Nutzungen	19	IX. Summary	30
IV.	Werterhaltung	19		
	1. Rechtliche Maßnahmen	19		

Sammeln ist ein natürlicher Drang des Menschen. Gesammelt werden Bücher, Briefmarken und Bierdeckel, Mineralien und Musikinstrumente, Kunst und Kitsch. Sammlungen binden Energie und Geld, werden von den einen bewundert, von anderen belächelt. Eine Sammlung verkörpert ideelle und materielle Werte und ist zugleich Ausdruck der Persönlichkeit des Sammlers. Das gilt ganz besonders für Kunstsammlungen, die im Vordergrund der folgenden Ausführungen über die rechtlichen Aspekte des Sammelns und des Schutzes von Sammlungen stehen sollen. Im einzelnen wird es um den Erwerb und die Veräußerung von Kunstgegenständen gehen (unten II), um deren wirtschaftliche Nutzung (III) und Werterhaltung (IV). Oft werden Kunstgegenstände als Leihgaben zur Verfügung gestellt (V), und eine besondere Sorge jedes Sammlers gilt dem Schicksal der Sammlung nach seinem Tode (VI). Das mündet in die Frage nach dem Stellenwert privaten Kunstbesitzes in einem Kulturstaat, der die besten Stücke für die Allgemeinheit beansprucht (VII). Zunächst jedoch soll das Kunstsammeln als Phänomen beleuchtet werden.

I. Kunstsammeln als Phänomen

1. Historische Entwicklung

Auch wenn Sammeln ein menschliches Bedürfnis ist, ist es doch Luxus. Private Kunstsammlungen entstehen in Zeiten wirtschaftlicher Blüte, erstmals in der römischen Kaiserzeit. In Oberitalien wurde seit dem 14. Jh. gesammelt, zunächst antike Münzen und Gemmen, danach auch Skulpturen.¹ Fürsten legten Wunderkammern,

1 *Hannelore Sachs*, *Sammler und Mäzene: Zur Entwicklung des Kunstsammelns von der Antike bis zur Gegenwart*, Leipzig 1971, S. 24.

Kunst- und Kuriositätenkabinette an. Wurden im Mittelalter vorwiegend Andachts- und Altarbilder in Auftrag gegeben, bevorzugten die Sammler seit dem 15. Jh. profane Sujets, wie Porträts, mythologische und historische Themen. Im 17. Jh. trat dann in Holland – in den deutschen Städten hundert Jahre später – das Bürgertum als Kunstsammler auf den Plan, das erschwingliche kleinformatige Kunstgegenstände nachfragte, Genreszenen, Landschaften und Stilleben.² Mit der Verbreitung von Kunst wuchsen auch das Bewusstsein für die ästhetischen Qualitäten und die Wertschätzung einer technisch virtuosen Ausführung von Kunstwerken.

Parallel zur Sammlertätigkeit entwickelten sich seit dem 15. Jh. ein reger Kunsthandel³ und das Phänomen der Kunstfälschung. Da die Zahl der erstklassigen Kunstwerke klein, die Sammelleidenschaft vieler aber unersättlich ist, »bereichern« Kunstfälscher das Angebot, wenn sich die Nachfrage nicht mit legalen Kopien befriedigen lässt. Ob letzteres möglich ist, hängt von der Funktion ab, die der Kunstgegenstand für seinen Eigentümer erfüllen soll.⁴

2. Motivation

Die Gründe, die einen Menschen bewegen, Kunstgegenstände oder andere schöne oder seltene Dinge zu sammeln, sind sehr vielfältig,⁵ materieller und ideeller Art. Kunstsammlungen dienten immer schon Repräsentationszwecken, den Renaissancefürsten genauso wie den Industriemagnaten in Deutschland und den USA um 1900. Als Statussymbole müssen die Kunstwerke berühmt und teuer sein. Ein solcher Sammler will sich in ihrem Glanz sonnen; für ihn sind Kunstsammlungen Prunk- und Prestigeobjekte.

Bescheidener ist die bürgerliche Variante, wenn über die Dekoration der Salons und des Wohnzimmers hinaus Kunstgegenstände angehäuft werden. Gründe hierfür können die Freude an schönen Dingen sein, Kunstsinn und Besitzerstolz, aber auch das fachlich-wissenschaftliche Interesse an einer umfassenden, in sich geschlossenen Sammlung. Bei Bibliotheken und naturwissenschaftlichen Sammlungen steht die aktive Beschäftigung des Forschers mit seinen Objekten im Vordergrund. Ein Sonderfall sind die Kunstsammlungen von bildenden Künstlern wie Rubens und Picasso,⁶ die sich mit Werken anderer Künstler umgaben, die ihnen Inspiration und Vorbild waren.

Nicht zuletzt macht es vielen Menschen schlicht Freude, irgendwelche Dinge zu sammeln, zu horten und zu ordnen, auf Flohmärkten nach »Fehlendem« zu stöbern.

2 Vgl. *Michael North* (Hrsg.), *Kunstsammeln und Geschmack im 18. Jahrhundert*, 2002.

3 *Haimo Schack*, *Kunst und Recht: Bildende Kunst, Architektur, Design und Fotografie im deutschen und internationalen Recht*, 2004, Rn. 100.

4 Vgl. *Schack*, *Kunst und Recht*, Rn. 21.

5 Vgl. *Schack*, *Kunst und Recht*, Rn. 81; *Thamer*, *Sammler und Sammlungen in der frühen Neuzeit*, in: *Mai/Paret* (Hrsg.), *Sammler, Stifter und Museen*, 1993, S. 44–62; und *Gaethgens*, *Wilhelm von Bode und seine Sammler*, ebd. 153–172. Beispiele von Sammelleidenschaft schildert sehr lesenswert *Philipp Blom*, *Sammelwunder, Sammelwahn*, 2004 (Band 229 der *Anderen Bibliothek*).

6 Zu Künstlern als Sammlern vgl. *Sachs* (Fn. 1), S. 118–138.

Solche Sammlungen haben oft nur einen subjektiven Liebhaberwert, sind darum aber längst nicht wertlos, auch wenn sich dieser Liebhaberwert einer materiellen Schadensberechnung weitgehend entzieht.⁷

Das ist bei traditionellen Kunstgegenständen anders, da es für sie einen Markt gibt. Kunst ist deshalb immer auch Kapital. Trotz der von den Auktionshäusern hinausposaunten Rekorderlöse sind Kunstgegenstände jedoch in aller Regel keine empfehlenswerte Kapitalanlage.⁸ Auch wenn seit Ende der 1980er Jahre Kunstfonds immer wieder angepriesen werden, rechnet sich eine Kunstsammlung als Kapitalanlage doch nur in den seltensten Fällen.⁹ Zu hoch sind die Transaktionskosten und die laufenden Aufwendungen für die Lagerung, Restaurierung und Versicherung von Kunstgegenständen (s. unten IV 2 und 3). Dessen ungeachtet träumt jeder Sammler davon, dass seine Sammlung im Wert steigt. Die Realität holt den Sammler erst ein, wenn er seine Sammlung veräußern muss oder wenn das Finanzamt oder ein geschiedener Ehegatte an ihrem Wert partizipieren wollen (s. unten VI 1).

Ob materiell oder ideell, in jedem Fall ist eine gute Sammlung mehr wert als die Summe des Wertes der einzelnen Gegenstände. Kulturgeschichtlich aufschlussreich sind die seit dem 17. Jh. üblichen, regelmäßig zu Nachlasszwecken angelegten Inventarverzeichnisse. In ihnen werden die einzelnen Sammlungsgegenstände unter Angabe ihrer Herkunft, des Ankaufspreises und ihres geschätzten Wertes beschrieben, und zwar oft nur nach dem dargestellten Motiv; die Person des Künstlers hielt man früher nur selten für erwähnenswert.¹⁰ Ebenso wie Sammlermarken, die sich seit dem 17. Jh. auf der Rückseite grafischer Blätter finden, können eine solcherart gesicherte Provenienz und die Zugehörigkeit zu einer berühmten Sammlung den Verkaufswert einzelner Sammlungsgegenstände deutlich erhöhen.

- 7 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 537, 564; LG Köln VersR 1979, 125, 126 – Meisterstück (Sachversicherung); vgl. auch BGHZ 92, 85, 91 ff. – Modellboot; OLG Köln OLGZ 1973, 7, 10 – Jagdtrophäe; LG Hamburg NJW-RR 2000, 653 – Verlust eines Antarktis-Diafilms.
- 8 Hierzu ausführlich und warnend *Pommerehne/Frey*, *Musen und Märkte: Ansätze einer Ökonomik der Kunst*, 1993, S. 110–132; ferner *Günther Picker*, *Kunstgegenstände & Antiquitäten*, 2000, S. 64–74; *Benno Lehmann*, *Zeitgenössische Kunstwerke als Kapitalanlage*, in: Pues/Quadt/Rissa, *ArtInvestor*, 2002, S. 104–111; *Merryman/Elsen*, *Law, Ethics and the Visual Arts*, 4. Aufl. London 2002, S. 858 ff.
- 9 Eine solche Ausnahme sind die Anfang 1989 bei Sotheby's für 35,2 Mio. £ versteigerten 25 Kunstobjekte des Pensionsfonds der britischen Eisenbahn; vgl. *Peter Watson*, *Sotheby's, Das Ende eines Mythos*, 1997, S. 273.
- 10 Vgl. *Gary Schwartz*, Was den Sammlern ins Auge sprang: Nicht der Künstlername, sondern das Motiv, FAZ vom 20.3.1993 Nr. 67.

II. Kaufen und Verkaufen

1. Erwerbsquellen

a) Erste Anlaufstelle für den Kunstkäufer ist ein vertrauenswürdiger Kunsthändler oder Galerist.¹¹ Von Vorteil ist die sachverständige Beratung insbesondere zu Beginn des Aufbaus einer Kunstsammlung. Von Nachteil ist die Einschaltung eines Kunsthändlers insofern, als nicht nur dessen Handelsspanne mitbezahlt werden muss, sondern auch Umsatzsteuer und das Folgerecht des § 26 UrhG ausgelöst werden. Für die Vertragsabwicklung und die Haftung wie für die Umsatzsteuer kommt es darauf an, ob der Kunsthändler als Stellvertreter (§ 164 BGB) des Verkäufers (des Künstlers oder eines anderen Voreigentümers) handelt oder in eigenem Namen für fremde Rechnung als Kommissionär (§ 383 HGB), oder ob er schlicht eigene Ware verkauft. Im ersteren Fall muss der Kunsthändler Umsatzsteuer nur auf seine Provision zahlen; in den beiden anderen Fällen wird die Umsatzsteuer auf den vollen Kaufpreis erhoben¹² und letztlich vom Käufer getragen.

Über das Folgerecht wird der bildende Künstler am Erlös aus der Weiterveräußerung des Originals seines Werkes beteiligt.¹³ Bis vor kurzem belief sich das Folgerecht in § 26 I 1 UrhG auf 5 % des Bruttoverkaufspreises; nach Umsetzung der Folge-rechts-Richtlinie 2001/84/EG vom 27.11.2001 mussten der Prozentsatz deutlich gesenkt und der Vergütungsanspruch überdies bei 12.500 € gekappt werden.¹⁴ Der Folge-rechtsanspruch greift nur bei der Weiterveräußerung urheberrechtlich geschützter Werke, d.h. solcher, deren Urheber noch nicht mindestens 70 Jahre tot ist (§ 64 UrhG). Die bildenden Künstler bzw. ihre Erben können den Beteiligungsanspruch individuell verfolgen; die meisten Kunsthändler zahlen jedoch eine Pauschale an die VG Bild-Kunst aufgrund des mit dem Arbeitskreis Deutscher Kunsthandelsverbände abgeschlossenen Rahmenvertrages.¹⁵

b) Diese Transaktionskosten lassen sich senken, wenn es dem Sammler gelingt, direkt mit dem Künstler ins Geschäft zu kommen. Ein ernsthafter Sammler wird sich nicht nur für die Kunst, sondern auch für den Künstler interessieren und ihn schon deshalb gerne in seinem Atelier aufsuchen. Das mögen die einen als störend und aufdringlich abwehren, andere vielleicht als Gelegenheit zu einem günstigen Geschäftsabschluss und als Zeichen genuinen Interesses begrüßen. Rechtlich problematisch sind solche Direktverkäufe für einen Künstler, der durch einen Exklusivvertrag an seinen Galeristen gebunden ist.¹⁶ Wenn sich ein Künstler in einem zeitlichen und gegenständlichen Rahmen wirksam verpflichtet hat, seine Werke ausschließlich durch seinen Ga-

11 Zu den verschiedenen Vertriebswegen vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 103 ff.

12 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 736; s. unten II 4.

13 Hierzu *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 429 ff. mwN, 438.

14 § 26 UrhG idF des 5. UrhRÄndG vom 10.11.2006 (BGBl. I 2587), in Kraft seit dem 16.11.2006. Vgl. *Schack*, Urheber- und Urhebervertragsrecht, 4. Aufl. 2008, Rn. 450 ff.

15 Vgl. *Pfennig*, Das Folgerecht in der EU, in FS Kreile 1994, S. 491, 496; *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 440.

16 Zu Galerieverträgen ausführlich *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 623 ff. mwN; *Mark Reutter*, Exklusivverträge zwischen Künstler und Händler, Zürich 1993.

leristen vermarkten zu lassen, ist dem Künstler auch ein Direktverkauf untersagt, weil er damit das Provisionsinteresse des Galeristen verletzen würde. Eine Verletzung dieser Enthaltungspflicht macht den Künstler seinem Galeristen gegenüber schadensersatzpflichtig (§ 280 I BGB),¹⁷ darum aber den Kaufvertrag selbst noch nicht unwirksam. Eine Haftung des *Käufers* gegenüber dem Galeristen kommt nur im Extremfall des § 826 BGB in Betracht, wenn jener in besonderem Maße auf den Künstler eingewirkt und ihn zum Vertragsbruch verleitet hat, um gemeinsam den Provisionsanspruch des Galeristen zu vereiteln.¹⁸ Sehr viel eher haftet der Käufer wegen gezielter Behinderung gemäß §§ 3, 4 Nr. 10 UWG, wenn er mit dem Galeristen in einem Wettbewerbsverhältnis steht und in Kenntnis der Exklusivbindung mehr tut, als bloß ein Angebot abzugeben,¹⁹ dann muss er dem Galeristen dessen entgangenen Gewinn gemäß § 9 UWG ersetzen. Wegen Gesetzes- oder Sittenwidrigkeit (§§ 134, 138 BGB) nichtig ist der Kaufvertrag aber selbst in solchen Fällen nicht.²⁰

c) Erfahrene Sammler werden selbst oder durch eine Vertrauensperson auch auf Kunstauktionen bieten. Auf diesem Weg lässt sich der Marktwert eines Kunstgegenstandes am relativ zuverlässigsten ermitteln. Ein Käufer, der sich von der Intransparenz einer Versteigerung²¹ nicht täuschen und auch nicht zu irrationalen Geboten verleiten lässt, kann davon ausgehen, für das Objekt nicht mehr als einen marktgerechten Preis gezahlt zu haben. An die Stelle der Handelsspanne des Kunsthändlers tritt hier das Aufgeld von bis zu 20 %, das der erfolgreiche Bieter zusätzlich zum Hammerpreis, der Umsatzsteuer²² und anderen Abgaben zu zahlen hat. Dafür profitiert der Käufer von der Expertise eines seriösen Auktionators, der bemüht ist, Diebesgut oder Fälschungen gar nicht erst zur Versteigerung kommen zu lassen, und Kunstgegenstände, die sich später als unecht herausstellen, oft binnen bestimmter Fristen auch wieder zurücknimmt.²³

17 Bei einem besondern Vertrauensverhältnis, das bei einem langjährigen Exklusivvertrag zu beiderseitigem Nutzen meist gegeben sein dürfte, kann sich der Künstler auch wegen Betruges durch Unterlassen strafbar machen, §§ 263, 13 StGB; vgl. *Cramer/Perron*, in: Schönke/Schröder, StGB Kommentar, 27. Aufl. 2006, § 263 Rn. 22.

18 Zu den Anforderungen an die Haftung wegen Verleitens zum Vertragsbruch gemäß § 826 BGB vgl. BGH NJW 1994, 128, 129.

19 Vgl. BGH GRUR 1994, 447, 448 – Sistierung von Aufträgen (durch einen ausgeschiedenen Arbeitnehmer); Hefermehl/*Köhler* /Bornkamm, Wettbewerbsrecht, 25. Aufl. 2007, § 4 Rn. 10.36 f.

20 Vgl. *Köhler* (vorige Fn.), § 3 Rn. 86 f.

21 Hierzu und zu den vielfältigen Missbräuchen *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 107 ff.; *Aline Theis*, Die zivilrechtlichen Folgen der missbräuchlichen Beeinflussung von Kunstauktionen, Diss. Köln 2001.

22 Wenn der Auktionator Eigenware versteigert oder als Kommissionär in eigenem Namen tätig wird, bezogen auf den vollen Hammerpreis; vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 736.

23 Zu dieser aus der Sicht des Einlieferers sehr problematischen Praxis *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 114, 409.

2. Risiken

a) In den letzten Jahren sehen sich der Kunsthandel und mit ihm die Kunstsammler zunehmend staatlicher Reglementierung und gesetzlichen Verboten ausgesetzt. Gerechtfertigt werden diese Einschränkungen der Handlungsfreiheit und des Privateigentums mit dem Kulturgüterschutz. Im Prinzip sinnvoll, weckt die gesetzliche Ausgestaltung doch häufig Bedenken, zumal wenn der Kulturgutbegriff nicht auf wenige herausragende, eine Kultur prägende Einzelstücke beschränkt wird. Gelegentlich kann das staatliche Verbot, wie z.B. im Irak, so weit gehen, dass bestimmte Arten von Kunstgegenständen überhaupt nicht gesammelt werden dürfen.²⁴ Weitaus häufiger sind Exportverbote für einzelne Kunstgegenstände, oft kombiniert mit Genehmigungsvorbehalten und staatlichen Vorkaufsrechten.²⁵ Seltener sind Importverbote, wie sie die USA für präkolumbianische Kunst kennen.²⁶ Die meisten nationalen Bestimmungen zum Schutz von Kulturgut beruhen auf Staatsverträgen²⁷ oder EG-Recht.²⁸

Für den Kunstkäufer kann das bedeuten, dass er zivilrechtlich wirksam erworbene Kunstgegenstände wieder herausgeben muss und froh sein darf, wenn ihm bei Gutgläubigkeit wenigstens der gezahlte Kaufpreis erstattet wird.²⁹ Da in Kürze nun auch für Deutschland das weit verbreitete UNESCO-Übereinkommen von 1970 in Kraft treten wird,³⁰ lohnt ein Blick in die Schweiz, die sich als beehrter Kunsthandelsplatz auch erst vor kurzem 2003 zu einer Ratifizierung des Übereinkommens durchgerungen hat. Dessen Umsetzung dient das Schweizer Kulturgütertransfergesetz (KGTG) vom 20.6.2003, das am 1.6.2005 in Kraft getreten ist und nicht nur umfangreiche Sorgfalts- und Dokumentationspflichten für Kunsthändler begründet, sondern auch erhebliche Auswirkungen auf Kunstsammler hat.³¹ Zum einen werden sich die Dokumentationspflichten auf die Anforderungen auswirken, die an einen gutgläubigen Eigentumserwerb des Käufers gestellt werden. Zum anderen macht sich gemäß Art. 24 KGTG strafbar, wer vorsätzlich oder fahrlässig »gestohlene oder gegen den Willen

24 Zur irakischen und vergleichbaren Regelungen vgl. *O'Keefe/Protz*, Law and the Cultural Heritage, Band III, Movement, London/Edinburgh 1989, S. 107 f.

25 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 520.

26 19 USC §§ 2091–2095 (1972); vgl. *O'Keefe/Protz* (Fn. 23), S. 575–610.

27 An erster Stelle dem UNESCO-Übereinkommen vom 14.11.1970 über Maßnahmen zum Verbot und zur Verhütung der rechtswidrigen Einfuhr, Ausfuhr und Übereignung von Kulturgut (BGBl. 2007 II 626); und dem Unidroit-Übereinkommen vom 24.6.1995 über die Rückgabe gestohlener oder illegal exportierter Kulturgüter. Nachweise zu beiden bei *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 517.

28 Verordnung Nr. 3911/92/EG vom 9.12.1992 über die Ausfuhr von Kulturgütern (EG-ABl. 1992 L 395, S. 1); und die Richtlinie Nr. 93/7/EWG vom 15.3.1993 über die Rückgabe von unrechtmäßig aus dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats verbrachten Kulturgütern (EG-ABl. 1993 L 74, S. 74), in Deutschland umgesetzt durch das Kulturgüterrückgabegesetz vom 15.10.1998 (BGBl. I 3162); Text auch in IPRax 2000, 340–342 mit Aufsatz *Fuchs* 281–286.

29 Zu solchen Entschädigungsansprüchen (Lösungsrechten) vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 507; im deutschen Recht § 9 KulturgüterrückgabeG (vorige Fn.); für die Schweiz Art. 9 V KGTG.

30 S. oben Fn. 27; RegE BTD. 16/1371 vom 4.5.2006.

31 *Grell/Plutschow*, Sorgfaltpflichten belasten Kunstsammler: Auswirkungen des neuen KGTG, Neue Zürcher Zeitung vom 30.5.2005, S. 6.

des Eigentümers abhanden gekommene Kulturgüter in die Schweiz einführt, verkauft, verreibt, vermittelt, erwirbt oder ausführt, sich Grabungsfunde aneignet, Kulturgüter rechtswidrig einführt ...«. Selbst wenn der Sammler rechtmäßiger Eigentümer des Kunstgegenstandes ist, kann dessen Provenienz oder deren mangelnde Dokumentation also dazu führen, dass er faktisch nicht weiterveräußert werden kann und somit zu einer *res extra commercium* wird. Wegen der damit einhergehenden Entwertung des Privateigentums dürfte es sich bei solchen staatlichen Eingriffen nicht mehr um eine bloße Inhaltsbestimmung des Eigentums (Art. 14 I 2 GG) handeln, sondern um einen entschädigungspflichtigen enteignenden Eingriff. Dies ist bei der Auferlegung staatlicher Exportverbote anerkannt.³² Einem Sammler, der sich nicht ausreichend um die Provenienz der von ihm erworbenen Gegenstände kümmert, drohen damit, selbst wenn er wirksam Eigentum erworben hat, erhebliche ökonomische und auch strafrechtliche Nachteile.

b) Von solchen öffentlich-rechtlichen Beschränkungen abgesehen besteht das Risiko für den Käufer darin, dass der Verkäufer nicht in der Lage ist, ihm das Eigentum wirksam zu verschaffen, oder dass der Kunstgegenstand nicht die Eigenschaften aufweist, die der Käufer sich vorgestellt hat (unten c). Der erstgenannte Fall tritt vor allem dann ein, wenn der Kunstgegenstand einem früheren Eigentümer unfreiwillig abhanden gekommen ist (§ 935 I BGB). Dann nämlich erwirbt der Käufer nur den Besitz, ungeachtet seiner Gutgläubigkeit jedoch kein Eigentum.³³ Hier ist der Erwerber darauf angewiesen, dass entweder in seiner Person oder der eines Rechtsvorgängers die Voraussetzungen für einen gesetzlichen Eigentumserwerb kraft Ersitzung erfüllt werden. § 937 BGB verlangt hierfür einen gutgläubigen Eigenbesitz von 10 Jahren.³⁴ In vielen Rechtsordnungen sind die Ersitzungsfristen kürzer, gelegentlich aber auch speziell für Kulturgüter länger.³⁵ Ein Käufer, der kraft guten Glaubens (§ 932 I BGB) oder durch Ersitzung Eigentum erworben hat, ist rechtlich nicht verpflichtet, den Kunstgegenstand einem früheren Eigentümer herauszugeben; eine moralische Verpflichtung, etwa in Beutekunstfällen, steht auf einem anderen Blatt. Der Verkäufer jedenfalls haftet grundsätzlich nicht, sobald er – egal auf welchem Wege – dem Erwerber das Eigentum verschafft hat.³⁶

c) Erhebliche Verluste und Prozessrisiken drohen nicht nur beim Erwerb gestohlener oder illegal exportierter Kunstgegenstände oder von solchen mit fragwürdiger Provenienz, sondern auch, wenn sich der teuer erworbene Gegenstand später als Fälschung entpuppt oder seine Echtheit nachhaltig angezweifelt wird. Ob der Sammler in solchen Fällen vom Kaufvertrag zurücktreten und vom Verkäufer Schadensersatz verlangen kann (§§ 437 ff. BGB), hängt von einer ganzen Reihe von Voraussetzungen ab,

32 Vgl. § 8 des deutschen Kulturgutschutzgesetzes; *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 533.

33 Hierzu, auch rechtsvergleichend, *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 486 ff.; *Siehr* ZvgIRWiss 80 (1981) 273–292; *Spinellis*, Das Vertrags- und Sachenrecht des internationalen Kunsthandels, 2000, S. 299–314.

34 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 493 ff.

35 So z.B. in der Schweiz Art. 728 I ZGB fünf Jahre, für Kulturgüter iSv Art. 2 I KGTG 30 Jahre (Art. 728 I^{ter} ZGB).

36 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 376 f.

die hier nicht im Einzelnen erörtert werden können.³⁷ Über das Vorliegen eines Sachmangels entscheidet in erster Linie der Inhalt der vertraglichen Beschaffenheitsvereinbarung (§ 434 I 1 BGB). Die »Echtheit« des Kunstgegenstandes – genauer: die Urheberschaft eines bestimmten Künstlers – gehört in aller Regel zu den prägenden wertbildenden Eigenschaften, die darum aber längst nicht immer zum Inhalt des Vertrages gemacht werden. Oft wird der Verkäufer das Risiko einer Festlegung scheuen und der Käufer trotz Preiszugeständnissen nicht in der Lage sein, die von ihm gewünschten Vertragsbedingungen durchzusetzen. Wer als Käufer unter diesen Umständen auf hoffnungsvolle, aber uneindeutige Beschreibungen der Kaufsache vertraut, muss mit Enttäuschungen rechnen. Nicht selten treten die Echtheitszweifel erst nach Ablauf der grundsätzlich zweijährigen Verjährungsfrist (§ 438 I Nr. 3 BGB) auf. Dann sind, wenn der Verkäufer keine Beschaffenheitsgarantie (§ 443 I BGB) übernommen hat, dem Käufer sämtliche Gewährleistungsansprüche abgeschnitten, solange er dem Verkäufer keine Arglist nachweisen kann.³⁸ Möglich ist eine vertragliche Verlängerung der Verjährungsfrist (§ 202 II BGB), häufiger ist allerdings deren Verkürzung, bei einem Verbrauchsgüterkauf indes nicht unter ein Jahr.³⁹ Der besondere Schutz des Verbrauchers (§ 13 BGB) als Käufer durch §§ 474–477 BGB⁴⁰ gilt indes nicht bei einem Erwerb in einer öffentlichen Versteigerung (§ 474 I 2 BGB) und nur sehr eingeschränkt bei Schadensersatzansprüchen, vgl. § 475 III BGB. Letztere sind für den Käufer besonders attraktiv, setzen jedoch, wenn der Verkäufer keine besondere Garantie übernommen hat, stets dessen Verschulden voraus, also mindestens leichte Fahrlässigkeit (§ 276 BGB).⁴¹

Am besten schützt sich der Sammler deshalb selbst, indem er den Kaufgegenstand vor Vertragsabschluss sorgfältig untersucht und dazu ggf. sachverständige Hilfe eines unabhängigen Dritten in Anspruch nimmt. Vom Verkäufer vorgelegten Expertisen muss man nicht trauen, sie sind oft vage, manchmal unzutreffend oder gar gefälscht.⁴² Auch mit Vorlage einer oder mehrerer Expertisen⁴³ übernimmt der Verkäufer längst noch keine Beschaffenheitsgarantie; je nach Lage des Falles kann dies aber ein Indiz für eine Beschaffenheitsvereinbarung iSv § 434 I 1 BGB sein.⁴⁴ Der Käufer kann seinen Vermögensschaden in aller Regel auch nicht auf den Experten überwälzen, auf dessen fehlerhaftes Gutachten hin er den Kunstgegenstand erworben hat. Gegenüber

37 Ausführlich *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 379 ff. – Das Wiener UN-Übereinkommen vom 11.4.1980 über internationale Warenkaufverträge nimmt in Art. 2 lit. a Verbrauchergeschäfte von seinem Anwendungsbereich aus, ebd. Rn. 425; *Angela Dechow*, Die Anwendbarkeit des UN-Kaufrechts im Internationalen Kunsthandel, Diss. Münster 2000, S. 21.

38 Vgl. § 438 III BGB und *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 393 ff.

39 Zu den »gebrauchten Sachen« in § 475 II BGB zählen auch Kunstgegenstände; *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 397 mwN; verfehlt *Christian Wrede*, Kopien – Imitationen – Fälschungen: Kunst und Kaufrecht 2005, S. 259, 263 f.

40 Vgl. ferner für AGB §§ 307–309 BGB.

41 §§ 280 I, 281, 283, 311a II, 437 Nr. 3 BGB; vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 390.

42 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 142.

43 Je mehr, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunstgegenstand nicht echt ist!

44 Ob das Vorhandensein einer Expertise seinerseits ein wertbildendes Merkmal des Kunstgegenstandes darstellt, ist streitig; verneinend *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 384 mwN; *Bernhard Kibn*, Die Sachmängelgewährleistung des Kunst- und Antiquitätenhandels, 1987, S. 44 f.; und für einen Privatverkauf OLG Hamm NJW 1995, 2640 f.

anderen Personen als seinem Auftraggeber haftet der Gutachter nämlich nur, wenn der Dritte in den Schutzbereich des Vertrages einbezogen ist; davon wird ein Käufer im Normalfall nicht ausgehen dürfen.⁴⁵

3. Sonderfall multiple Kunst

a) Für den Wert eines Kunstgegenstandes entscheidend sind nicht nur dessen »Echtheit« und Erhaltungszustand, sondern auch dessen Einzigartigkeit. Ein Unikat ist wertvoller als ein Exemplar aus einer Serie gleicher oder gleichartiger Kunstwerke; das Original ist wertvoller als eine Kopie, auch wenn sie vom Künstler selbst stammt. Es liegt deshalb gar nicht im Interesse des Sammlers, der ein Unikat, zumal ein für eine bestimmte Schaffensperiode des Künstlers charakteristisches, erworben hat, wenn dieser später mehr oder weniger identische Dubletten schafft. Solche Repliken sind durchaus häufig, wenn ein Künstler seinen Stil vervollkommen, ein Markenzeichen entwickeln und von einem aufnahmefähigen Markt profitieren will. Urheberrechtlich steht solchen »Selbstplagiaten« nichts entgegen, solange der Künstler dem ersten Käufer kein ausschließliches Vervielfältigungsrecht eingeräumt hat.⁴⁶ Doch kommen eine vertragliche Haftung (§ 280 I BGB) und auch eine deliktische wegen Betruges (§ 823 II BGB iVm § 263 StGB) in Betracht, wenn ein Künstler (oder Kunsthändler) einen Gegenstand als Unikat verkauft und dabei auf Nachfrage verschweigt, dass davon auch Dubletten existieren.⁴⁷ Werden sie erst später nach Abschluss des Kaufvertrages hergestellt, dann ist theoretisch eine Verletzung vertraglicher Enthaltungspflichten denkbar. Doch wird man, soweit diese nicht ausdrücklich vereinbart worden sind, in aller Regel der Schaffensfreiheit des Künstlers (Art. 2 I, 5 III 1 GG) den Vorrang einräumen müssen.⁴⁸

b) Ein besonderes Problem ist der Schutz des Käufers von multipler Kunst. Druckgrafiken oder gegossene Skulpturen werden nicht selten in einer Auflage von mehreren tausend Stück produziert. Solange das unter Aufsicht des Künstlers unter Verwendung einer von ihm handbearbeiteten Druckplatte oder Gussform geschieht, handelt es sich bei allen Exemplaren, gleich ob signiert oder nicht, um Originale im Rechtssinne.⁴⁹ Je höher die Auflage, desto eher hat der Käufer hier nichts weiter als teures Buntpapier erworben. Diesem Wertverfall entgegenwirken soll die seit Ende des 19. Jahrhunderts übliche Limitierung und Nummerierung einer Auflage. Für

45 Zur Haftung des Kunstsachverständigen *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 146 ff., 149; *Tilo Gerlach*, Die Haftung für fehlerhafte Kunstexpertisen, 1998, S. 94 ff. (S. 98 ff. für eine außervertragliche Vertrauenshaftung); zu weitgehend *Benjamin Bittner*, Umfang und Grenzen der Dritthaftung von Experten, 2006, S. 101.

46 Dazu unten III 1; *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 348.

47 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 349; *Horst Locher*, Das Recht der bildenden Kunst, 1970, S. 193; *Th. Wütenberger*, Betrug durch Schweigen im Kunsthandel, NJW 1951, 176, 178.

48 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 36; RGZ 119, 408, 414 – Elfenreigen.

49 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 23 f.; *Wolfram Hamann*, Der urheberrechtliche Originalbegriff der bildenden Kunst, 1980, S. 159 ff.; *Alexander Goepfert*, Haftungsprobleme im Kunst- und Auktionshandel, 1991, S. 58 ff.

nicht Eingeweihte verwirrend sind die Usancen, die über das Limit hinaus regelmäßig noch eine beachtliche Anzahl von Probedrucken und Künstlerabzügen zulassen.⁵⁰ Wurde die behauptete Auflage wesentlich überschritten, dann weist jedes als Teil einer limitierten Auflage verkaufte Exemplar einen Sachmangel (§ 434 I BGB) auf.⁵¹ Die Position des Käufers lässt sich verbessern, wenn man dem Kunsthändler kraft Richterrechts oder wie in manchen US-Bundesstaaten kraft spezieller Schutzgesetze gesteigerte Informationspflichten auferlegt.⁵² Als Warnung vor Massenware nützlich, aber rechtlich bedeutungslos ist die Entschließung des Bundesverbandes des Deutschen Kunst- und Antiquitätenhandels e.V. von 1985, das Prädikat »sammelwürdig« nur Grafiken mit einer Gesamtauflage von maximal 250, bei Keramiken von 150 und bei Plastiken von maximal 25 Exemplaren zu verleihen.⁵³

Für Kunstgegenstände gilt deshalb ganz besonders der Grundsatz »caveat emptor«, »buyer beware«. Gerade weil in die Kaufentscheidung vielfältige ideelle Motive einfließen, die Wertvorstellungen sehr subjektiv und die Zuschreibungen oft unsicher sind, ist es grundsätzlich richtig, den Käufer auch dann am Vertrag festzuhalten, wenn seine Erwartungen später enttäuscht werden, solange er diese nicht durch eine Bedingung, Beschaffenheitsvereinbarung oder Garantie (§§ 158, 434 I 1, 443 I BGB) zum Inhalt des Vertrages gemacht hat.

4. Verkaufen

Gelegentlich wird ein Sammler auch einzelne Gegenstände veräußern, um seine Sammlung qualitativ zu verbessern oder anders zu akzentuieren. Als Verkäufer wird er dann alle Zusicherungen vermeiden, die er als Käufer gerne erhalten würde. Wenn er den Gegenstand versteigern lässt, muss er als Einlieferer mit Transaktionskosten (Abgeld, Umsatzsteuer und Nebenkosten) von bis zu 20 % des Zuschlagserlöses rechnen.⁵⁴ Hier ist ein Privatverkauf oft günstiger oder auch ein Tauschgeschäft mit einem anderen Sammler oder Kunsthändler,⁵⁵ ganz abgesehen davon, dass ein Sammler es sich mit den Kunsthändlern verscherzt, wenn er bei ihnen gekaufte Objekte auf einer öffentlichen Auktion versteigern lässt und damit den Markt für den Künstler (zer)stört.⁵⁶

Sobald ein Privatsammler häufiger Kunstgegenstände veräußert, kann er in die Stellung eines gewerblichen Unternehmers hineinwachsen. Das hat zivilrechtliche (§§ 474 I, 14 I BGB), vor allem aber steuerrechtliche Folgen. Als Unternehmer unter-

50 Hierzu *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 33.

51 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 385; *Heinbuch*, Kunsthandel und Kundenschutz, NJW 1984, 15, 20.

52 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 35 mwN.

53 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 34; abgedruckt bei *Picker* (Fn. 8), S. 42 f.

54 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 113.

55 Für den Tausch gelten die kaufrechtlichen Regeln entsprechend, § 480 BGB. Bei ungleichwertigen Leistungen kommt auch ein Tausch mit Wertausgleich in Betracht; vgl. OLG München NJW 1978, 701, 702 – Studienplatztausch.

56 Vgl. *Adam Lindemann*, *Collecting Contemporary*, 2006, S. 13 f., 81 und passim. Manche Kunsthändler bestehen deshalb auf der Vereinbarung einer Rückanbietungspflicht.

liegen seine Lieferungen und sonstigen Leistungen der Umsatzsteuer (§ 1 I 1 UStG). Wenn der Sammler auf dem Markt wie ein Händler auftritt, ist die Grenze der allgemeinen Vermögensverwaltung überschritten.⁵⁷ Eine steuerliche Behandlung als Unternehmer hat für den Sammler aber auch gewisse Vorteile: So ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 15 UStG) und kann Veräußerungsgewinne mit Verlusten verrechnen (§§ 2 II Nr. 1, 4 EStG).⁵⁸ Ein privater Sammler hingegen muss Veräußerungsgewinne als sonstige Einkünfte nur versteuern, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des Gegenstandes weniger als ein Jahr betragen hat.⁵⁹

III. Nutzung von Kunstgegenständen

1. Urheberrechtliche Nutzungen

Eine Sammlung, die ihr Eigentümer nicht veräußern will, mag ideelle Nutzungen abwerfen, ist wirtschaftlich jedoch oft nur totes Kapital. Die urheberrechtlichen Nutzungen, insbesondere das Vervielfältigungsrecht und das Recht der öffentlichen Zugänglichmachung (§§ 16, 19a UrhG), stehen nicht dem Eigentümer, sondern dem Urheber des Kunstwerkes bzw. seinen Erben zu. Wenn der Urheber nicht ausnahmsweise etwas anderes vereinbart hat, räumt er dem Erwerber des Originals nur das Sacheigentum, jedoch keine urheberrechtlichen Nutzungsrechte ein (§ 44 I UrhG).⁶⁰ Immerhin darf der Sammler seine Erwerbung auch dann ohne Einwilligung des Künstlers öffentlich ausstellen, wenn das Werk bislang noch unveröffentlicht ist, es sei denn, der Künstler hätte dies bei der Veräußerung des Originals ausdrücklich ausgeschlossen.⁶¹ Der Sammler darf seine Kunstgegenstände also – auch gegen Zahlung eines Eintrittsgeldes – öffentlich ausstellen oder zu diesem Zweck einem Museum verleihen oder vermieten (s. unten V 1). Vervielfältigungsstücke hingegen darf der Eigentümer, solange das Werk urheberrechtlich geschützt ist, nur unter den engen Voraussetzungen des § 53 UrhG zum eigenen Gebrauch herstellen, insbesondere zur internen Dokumentation seiner Sammlung,⁶² etwa für Versicherungszwecke. Für Reproduktionen als Kunstpostkarten oder in Bildbänden benötigt der Eigentümer deshalb eine Lizenz, für die er sich an den Künstler selbst oder an dessen Lizenz-

57 Zu dieser im Einzelfall schwierigen Abgrenzung vgl. BFH BStBl 1987 II 744, 745 (Briefmarken) und II 752 (Münzen); *Boochs/Ganteführer*, Kunstbesitz, Kunsthandel, Kunstförderung in Zivil- und Steuerrecht, 1992, S. 91 ff.; *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 735.

58 Zur Option der Differenzbesteuerung in § 25a UStG zugunsten eines Wiederverkäufers von Kunstgegenständen vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 740.

59 Zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 722, dort (Rn. 723) auch zur Vermögensteuer. Gegengerechnet werden dürfen nach Maßgabe von § 23 III 8 und 9 EStG Verluste aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften; vgl. *Weber-Grellet*, in: Ludwig Schmidt, EStG Kommentar, 26. Aufl. 2007, § 23 Rn 97.

60 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 157.

61 §§ 44 II, 18 UrhG; vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 170.

62 Vgl. § 53 II 1 Nr. 2 und Satz 2 UrhG; *Schack*, Urheberrecht (Fn. 14), Rn. 494 ff., 497.

nehmer, meist die VG Bild-Kunst oder eine Bildagentur, wenden muss.⁶³ Zustimmungsfrei stellt § 58 I UrhG die Abbildung von Kunstwerken im Zusammenhang mit deren öffentlicher Ausstellung oder Verkauf; von dieser so genannten Katalogbildfreiheit sind seit 2003 auch Werbematerialien gedeckt.⁶⁴ Im Grundsatz bleibt es jedoch dabei, dass sämtliche Verwertungsrechte dem Urheber und nicht dem Sacheigentümer zustehen.

Damit der Urheber das ihm verbliebene Vervielfältigungs- und Bearbeitungsrecht ausüben kann, kann dieser sogar gemäß § 25 UrhG verlangen, dass ihm der Besitzer sein Werkoriginal zugänglich macht. Diese Eigentumsbeschränkung (vgl. § 903 BGB) muss der Eigentümer auch dann hinnehmen, wenn die Anfertigung von Vervielfältigungsstücken den wirtschaftlichen Wert seines Unikats beeinträchtigt.⁶⁵

2. Urheberschutz für Sammlungen?

Sammlungen sind immer auch Ausdruck der Persönlichkeit des Sammlers. Von daher liegt die Frage nahe, ob eine Sammlung von Kunstwerken oder anderer Gegenstände als Sammelwerk iSv § 4 I UrhG urheberschutzfähig ist.⁶⁶ Dafür müsste es sich bei der Sammlung »aufgrund der Auswahl oder Anordnung der Elemente [um] eine persönliche geistige Schöpfung« handeln. Theoretisch ist es nicht ausgeschlossen, dass der Sammler mit seiner Sammlung eine individuelle, künstlerische oder inhaltliche Aussage macht. Doch ist auch eine umfangreiche mit Sachverstand zusammengestellte Bibliothek noch kein Werk; ebenso wenig ist, wer zehn oder zwanzig Bilder nebeneinander hängt, ein Künstler. Mit einem Urheberrecht belohnt wird nur der schöpferische Akt, nicht die Präsentation vorgefundener Gegenstände. Ein urheberschutzfähiges Werk transportiert eine individuelle Aussage, an der es bei einer auf Vollständigkeit bedachten Sammlung typischerweise fehlt. Vollständigkeit als Auswahlkriterium lässt die erforderliche Individualität vermissen, ebenso in aller Regel die Anordnung der Exponate. Deshalb dürfte ein Urheberschutz für Sammlungen⁶⁷ nur bei ganz außergewöhnlichen, skurrilen Auswahlkriterien in Frage kommen. Selbst zeitlich, thematisch und gegenständlich begrenzte Kunstausstellungen weisen in aller Regel nicht die für einen Urheberschutz als Sammelwerk nötige Individualität auf.⁶⁸ Vielmehr können sich Ausstellungsmacher wie Sammler bei ihrer Auswahl immer nur an den verfügbaren Stücken orientieren; diese fremdbestimmten Vorgaben

63 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 307 ff.

64 Zu dieser Schranke des Urheberrechts *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 283; *Jacobs*, Die neue Katalogbildfreiheit, in FS Tilmann 2003, S. 49–62.

65 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 167; KG GRUR 1983, 507, 508 – Totenmaske II (von Arno Breker 1935 Max Liebermann abgenommen).

66 Verneinend *Loewenbeim*, in: Schrickler (Hrsg.), Urheberrecht Kommentar, 3. Aufl. 2006, § 4 UrhG Rn. 6 mwN; im Grundsatz bejahend *Kotthoff*, im Heidelberger Kommentar zum Urheberrecht, 2004, § 4 UrhG Rn. 6, 9.

67 Urheberschutz verneinend, aber Persönlichkeitsschutz bejahend, C.A. Paris Recueil Dalloz 1988 Jur. 542 mit Anm. *Edelman* – Automobilmuseum »Collection Schlumpf«.

68 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 676 f.; *ders.*, Urheberrecht (Fn. 14), Rn. 220; a.A. *Henning Zimmermann*, Die Ausstellung als Werk, Diss. HU Berlin 1992, S. 108 ff., beide mwN.

engen den für eine eigenschöpferische Leistung erforderlichen Gestaltungsspielraum so stark ein, dass auch hier für einen Urheberschutz kaum jemals Raum sein wird.

3. Dingliche Nutzungen

Auch wenn damit dem Sammler urheberrechtliche Nutzungen seiner Sammlung in aller Regel versagt sind, kann er sie doch wirtschaftlich nutzen, ohne sie veräußern oder auch nur ihren Besitz aufgeben zu müssen. So kann der Eigentümer seine Kunstsammlung mittels einer Sicherungsübereignung nach § 930 BGB als Kreditsicherheit einsetzen. Eine Verpfändung einzelner Sammlungsgegenstände empfiehlt sich dagegen weniger, weil sie zwingend mit dem Verlust des unmittelbaren Besitzes einhergeht (§§ 1205, 1253 I BGB).

Unter bestimmten Umständen können an den Sammlungsgegenständen auch gesetzliche Pfandrechte Dritter entstehen, z.B. des Vermieters der Räumlichkeiten, in denen die Sammlung untergebracht ist (§ 562 BGB), des Frachtführers, der sie transportiert hat (§ 441 HGB), oder der Restaurators für seine Werklohnforderung (§ 647 BGB). Sammlungen, die sich in einem Museumsgebäude befinden, können als Grundstückszubehör auch in den Haftungsverband einer Hypothek oder anderer Grundpfandrechte fallen (§§ 1120, 97 BGB).

IV. Werterhaltung

Den begrenzten vermögenswerten Nutzungen einer Kunstsammlung stehen zum Teil erhebliche Kosten gegenüber, die der Sammler für ihre Erhaltung aufwenden muss. Dazu gehören die Kosten für die Lagerung, Konservierung und Restaurierung (unten 2), für die Versicherung (unten 3) und gelegentlich auch rechtliche Maßnahmen.

1. Rechtliche Maßnahmen

a) Rechtliche Schritte wird der Sammler erwägen, wenn ein Dritter behauptet, Eigentümer des Kunstgegenstandes zu sein. So können insbesondere bei fragwürdiger Provenienz die Voraussetzungen eines gutgläubigen Eigentumserwerbs oder der Ersitzung in Frage gestellt werden.⁶⁹ Einen solchen Fall hat jüngst der BGH zugunsten des Kunstsammlers entschieden, der unstreitig zumindest durch Ersitzung das Eigentum an dem Bild »Rote Mitte« von Oskar Schlemmer erworben hatte.⁷⁰ Der Beklagte hatte als Interessenvertreter einer Miterbin in einem an einen Kunstverlag gerichteten Schreiben behauptet, der »Familiennachlass Oskar Schlemmer« sei Eigentümer dieses Bildes. Der hiervon unterrichtete Kläger verlangte die Unterlassung dieser Behauptung. Im Unterschied zu einem schlichten Bestreiten des Eigentums stellt eine solche

⁶⁹ Im deutschen Recht §§ 932, 937 BGB; s. oben II 2 b.

⁷⁰ BGH NJW 2006, 689 = GRUR 2006, 351 – Rote Mitte, mit Anm. *Jayme* IPRax 2006, 502.

Eigentumsberühmung gegenüber Dritten eine Störung iSv § 1004 BGB dar, deren Unterlassung der Eigentümer verlangen kann. Solange die Eigentumslage umstritten war, hätte der Sammler auch eine Feststellungsklage (§ 256 ZPO) erheben können, doch kann er weitere Störungen durch künftige Eigentumsberühmungen immer nur durch eine Unterlassungsklage (§ 1004 I 2 BGB) abwehren.

b) Noch schlimmere Folgen für den Marktwert eines Kunstgegenstandes kann es haben, wenn ein Kunstsachverständiger dessen Echtheit in Frage stellt. Hierin kann eine zum Schadensersatz verpflichtende Eigentumsverletzung (§ 823 I BGB) liegen, wenn sich die Äußerungen nicht mehr im Rahmen der allgemeinen Kunstkritik und der grundrechtlich geschützten Meinungsfreiheit halten. Solche Klagen gegen Kunsthändler und Kunstsachverständige sind in den USA mehrfach, meist jedoch erfolglos, erhoben worden.⁷¹

c) Wertsteigernd ist die Aufnahme in ein Werkverzeichnis des Künstlers; die Übereinstimmung mit dem Werkverzeichnis ist dann ein wichtiges Beschaffenheitsmerkmal.⁷² Ein Sammler kann deshalb auch dadurch geschädigt werden, dass sein Kunstgegenstand aus einem Werkverzeichnis entfernt oder gar nicht erst in es aufgenommen wird. Trotzdem hat das OLG Hamm einen Anspruch des Sammlers auf Aufnahme seines Gemäldes in das vom Beklagten erstellte Werkverzeichnis von Karl Hofer abgelehnt.⁷³ Eine Eigentumsverletzung durch Unterlassen (§ 823 I BGB) scheiterte hier daran, dass der Beklagte, der das Werk zuvor in einem Gutachten als äußerst fragwürdig eingestuft hatte, weder vertraglich noch gesetzlich zu einem positiven Handeln verpflichtet war. Selbst wenn man eine faktische Monopolstellung des Herausgebers eines renommierten Werkverzeichnisses bejahen wollte, ginge ein Kontrahierungszwang (§§ 826, 249 BGB) doch nicht so weit, dass dem Beklagten zugemutet werden könnte, gegen seine eigene wissenschaftliche Überzeugung zu handeln.⁷⁴

2. Lagerung, Konservierung, Restaurierung

Mit der Größe einer Sammlung wachsen die Kosten ihrer Erhaltung. Fehlen der Wille oder die finanziellen Mittel, die Sammlungsgegenstände zu lagern und zu konservieren, dann ist dies oft Anlass, sie zu veräußern oder bei mangelnder Nachfrage gar auf dem Müll zu entsorgen. Letzteres ist auf längere Sicht das Schicksal der allermeisten Kunstgegenstände⁷⁵ und erst recht profaner Sammlungsgegenstände.

71 Vgl. *McNally v. Yarnall*, 764 F.Supp. 838 (S.D.N.Y. 1991) – Klage eines Sammlers gegen einen Kunsthistoriker, der in seinem Werkverzeichnis von John LaFarge ein dem Sammler gehörendes Werk für nicht authentisch erklärt hatte; weitere Nachweise bei *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 151; und *Lind/Jarvis/Phelan*, Art and Museum Law (Cases and Materials), Durham/NC 2002, S. 323 f.

72 BGHZ 63, 369, 371 – Jawlensky.

73 OLG Hamm ZUM 2005, 327 = GRUR-RR 2005, 177 – Stilleben mit Gemüse und Früchten.

74 Vgl. OLG Hamm ZUM 2005, 327, 329.

75 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 458.

Erhaltungspflichten können den Eigentümer kraft öffentlichen Denkmalschutzrechts treffen. Gegenüber dem Künstler ist der Eigentümer zu derartigen Maßnahmen nicht verpflichtet. Das Urheberrecht tut dem Eigentümer nicht zu, sich für eine ihm gehörende Sache aufzuopfern, deren Erhaltung nicht mehr in seinem, sondern allein im ideellen Interesse des Künstlers liegt.⁷⁶

Urheberrechtliche Probleme wirft der umgekehrte Fall auf, dass der Künstler mit einer Konservierung oder Restaurierung seines Werkes durch den Eigentümer nicht einverstanden ist. So wird man bei bewusst als vergänglich konzipierten Kunstwerken, wie etwa denen unter Einbeziehung verderblichen Gemüses von Giovanni Anselmo, eine Konservierung gegen den Willen des Künstlers für unzulässig halten müssen.⁷⁷ Hier verletzt spätestens die öffentliche Ausstellung des derart wiederhergestellten Kunstwerkes das Urheberpersönlichkeitsrecht (§ 14 UrhG). Eine Neuherstellung durch eine naturgetreue Nachbildung greift in jedem Fall in das Vervielfältigungsrecht des Künstlers aus § 16 UrhG ein⁷⁸ und setzt schon deshalb dessen Zustimmung voraus.

Bei Restaurierungen, denen es aus welchen Gründen auch immer nicht gelingt, den früheren Zustand exakt wieder herzustellen, können der Restaurator und der Auftraggeber das Bearbeitungsrecht des Künstlers aus § 23 UrhG verletzen.⁷⁹ Deshalb empfiehlt es sich für einen Sammler, der seinen Kunstgegenstand restaurieren lassen möchte, in aller Regel, dessen Urheber hinzuzuziehen, auch wenn dieser keinen Rechtsanspruch darauf hat, die Restaurierung selbst durchzuführen.⁸⁰

3. Versicherung

Recht bald stellt sich jedem Sammler die Frage, ob und wie er seine Sammlung gegen Diebstahl, Feuer, Wasser und andere Risiken versichern soll. Bei unersetzlichen Kunstgegenständen kann die Versicherungssumme immer nur ein schwacher Trost sein. Eine gewöhnliche Hausratsversicherung bietet für Sammlungsgegenstände nur einen sehr begrenzten Schutz.⁸¹ Angesichts jährlicher Prämien von bis zu einem Prozent des Verkehrswertes und der zusätzlichen Kosten für die von der Versicherung verlangten Diebstahls- und anderen Sicherungsmaßnahmen kann es auch für einen privaten Sammler ökonomisch sinnvoll sein, auf eine spezielle Kunstversicherung⁸² zu verzichten, solange sich seine Sammlung in den eigenen vier Wänden befindet. Das

76 Vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 466; *ders.*, Restaurierung und Urheberrecht, in FS Boguslavskij, 2004, S. 433, 435.

77 Vgl. *Winfried Bullinger*, Kunstwerkfälschung und Urheberpersönlichkeitsrecht, 1997, S. 103 f., mit dem Beispiel der »Wattepyramide« von Andrea Toppel; *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 460, 465.

78 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 461, 464.

79 *Schack*, FS Boguslavskij, S. 439; *ders.*, Kunst und Recht, Rn. 464.

80 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 467.

81 Vgl. die Höchstgrenzen in § 19 VHB 1984/92 bzw. in § 28 VHB 2000, abgedruckt und kommentiert bei *Pröds/Martin*, VVG, 27. Aufl. 2004, S. 1525 ff.

82 Zu ihr vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 557 ff. mwN; *Armbrüster*, Rechtsfragen der Kunstversicherung, KUR 2006, 71–77.

gilt erst recht, soweit – wie in den USA,⁸³ aber anders als in Deutschland⁸⁴ – eventuelle Verluste steuerlich abzugsfähig sind, weil der Steuervorteil dann durchaus den einer Kunstversicherung letzten Endes überwiegen kann.

Wenn sich der Kunstsammler dafür entscheidet, seine Sammlung zu versichern, entsteht das Problem ihrer konkreten Bewertung. Zur Vermeidung einer Über- oder Unterversicherung werden die Kunstgegenstände regelmäßig von einem Kunstsachverständigen alle zwei Jahre neu bewertet. Versicherungs- und Verkehrswert sollen möglichst nicht auseinander fallen. Ein lediglich vom Sammler deklarerter Wert ist dagegen im Schadensfall nicht bindend, da der Versicherer gemäß § 55 VVG immer nur (maximal) den konkreten Schaden = Verkehrswert ersetzen muss.⁸⁵

Von größter Bedeutung, nicht nur zu Versicherungszwecken, sondern für jedwede Nutzung von Sammlungsgegenständen sind deren Inventarisierung und exakte Beschreibung.⁸⁶ Die Beweissituation des Sammlers verbessert sich ganz entscheidend, wenn er seine Objekte fotografisch identifizieren und die Erwerbsumstände detailliert darlegen kann.⁸⁷

V. Leihgaben

Gelegenheit, derartige Kosten vertraglich auf einen Dritten abzuwälzen, bieten Leihverträge, wenn sich der Sammler entschließen kann, einen Teil seiner Kunstgegenstände einem Dritten zur Durchführung einer Sonderausstellung oder als Dauerleihgabe (unten 2) zu überlassen.

1. Leihgaben für Sonderausstellungen

In einem Leihvertrag verpflichtet sich der Verleiher, dem Entleiher den Gebrauch der Sache unentgeltlich zu gestatten (§ 598 BGB). Dass sich der Entleiher im Gegenzug üblicherweise verpflichtet, die Transport-, Erhaltungs- und Versicherungskosten zu übernehmen, macht aus diesem Vertrag noch keinen entgeltlichen Mietvertrag (§ 535 BGB). Auch die Zahlung einer geringen »Anerkennungsgebühr«, die nur die Dankbarkeit des Entleihers ausdrücken soll, steht einer Unentgeltlichkeit iSv § 598 BGB nicht entgegen.⁸⁸ Doch schwimmt die Grenze zur Miete, zumal bei Leihgaben für

83 Vgl. *Lind/Jarvis/Phelan* (Fn. 71), S. 151.

84 Da es sich bei Diebstahl oder Zerstörung um kein Veräußerungsgeschäft handelt, kommt der begrenzte Verlustausgleich in § 23 III 8 und 9 EStG nicht zum Tragen. Ein Diebstahl stellt auch keine außergewöhnliche Belastung iSv § 33 EStG dar; vgl. *Heger*, in: Blümich, EStG Kommentar (89. Lfg. 2006), § 33 Rn 280.

85 *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 561; *Gärtner*, Rechtsprobleme bei der Versicherung von Kunstgegenständen, NJW 1991, 2993, 2997.

86 Vgl. *O'Keefe/Prott* (Fn. 24), S. 156 f.

87 Vgl. oben III 1 und II 2 a.

88 Vgl. *Isabel Kihl*, Der internationale Leihverkehr der Museen, 2004, S. 50; *Kollbosser*, im MünchKomm-BGB III, 4. Aufl. 2004, § 598 BGB Rn. 13.

Blockbuster-Ausstellungen, immer mehr. Auch keine Gegenleistung in diesem Sinne ist die Wertsteigerung des Kunstgegenstandes, die er durch seine öffentliche Ausstellung und Aufnahme in einen Katalog regelmäßig erfährt.⁸⁹ Rechtlich ist dies nur ein dem Eigentümer höchst erwünschter Nebeneffekt. Aufpassen muss der Sammler eines urheberrechtlich geschützten Gegenstandes nur, dass sich der Urheber die Veröffentlichung seines Werkes nicht ausdrücklich vorbehalten hat.⁹⁰

Regelungsbedürftige Punkte des Leihvertrages sind neben den Kosten- und Versicherungsfragen die konkreten Schutzpflichten des Entleiher während des Transports und der Ausstellung. Hier sollte der Verleiher darauf bestehen, dass der Entleiher eine verschuldensunabhängige Haftung übernimmt (und sich entsprechend versichert), etwa für den Fall, dass Ausstellungsbesucher die Sache beschädigen oder zerstören.⁹¹ Für beide Parteien des Leihvertrages gleichermaßen wichtig ist es, den Zustand des Leihobjekts bei Vertragsbeginn genau zu dokumentieren, um späteren Beweisschwierigkeiten vorzubeugen.⁹² Nicht nur bei gemeinfreien Kunstwerken ist aus der Sicht des Eigentümers auch regelungsbedürftig, inwieweit er an den Erlösen des Entleiher aus Vervielfältigungen des Kunstgegenstandes, zum Beispiel durch Postkarten, und aus Merchandising zu beteiligen ist. Eine solche Vermarktung von Leihgaben ist dem Entleiher mit der Gebrauchsüberlassung aufgrund des Leihvertrages allein noch nicht gestattet.⁹³

2. Dauerleihgaben

Angesichts der knappen Finanzmittel öffentlicher Museen können Dauerleihgaben im beiderseitigen Interesse des Sammlers wie des Museums liegen. Anders als bei einer Schenkung (§ 516 BGB) überträgt der Sammler bei einer Dauerleihgabe nicht das Eigentum, sondern verzichtet nur auf das Recht, die Sache jederzeit gemäß § 604 III BGB zurückfordern zu können. Die fehlende Befristung ändert an der Rechtsnatur des auch in diesem Fall formlos gültigen Leihvertrages nichts, solange ihm die gesetzlichen Kündigungsrechte des § 605 BGB erhalten bleiben.⁹⁴ Relevant wird vor allem § 605 Nr. 2 BGB, wenn der Entleiher die Sache vertragswidrig gebraucht, etwa den Kunstgegenstand im Magazin verschwinden lässt oder ihn unzureichend konserviert. Der Dauerleihvertrag sollte deshalb präzise Vereinbarungen über den vertragsgemäßen Gebrauch enthalten und über die Gründe, die den Leihgeber zu einer Kündigung berechtigen sollen,⁹⁵ etwa wenn die Sache veräußert werden soll oder der Leihgeber stirbt.⁹⁶ Ob das außerordentliche Kündigungsrecht von § 544 BGB nach Ablauf von

89 Schack, Kunst und Recht, Rn. 656.

90 Zu § 44 II UrhG s. oben III 1.

91 Im grenzüberschreitenden Leihverkehr wichtig ist auch eine Vereinbarung gemäß Art. 27 EGBGB des anwendbaren Rechts; hierzu Kibl (Fn. 88), S. 43 ff.

92 Schack, Kunst und Recht, Rn. 658.

93 Schack, Kunst und Recht, Rn. 674.

94 Vgl. Schack, Kunst und Recht, Rn. 88.

95 Vgl. Raue, Vertragsgestaltungen bei unentgeltlichen Zuwendungen an Museen, in: Schack/K. Schmidt (Hrsg.), Rechtsfragen der internationalen Museumspraxis, 2006, S. 3, 7 f.

96 Diese beiden Fälle werden nicht unmittelbar von § 605 Nr. 1 und 3 BGB erfasst.

30 Jahren analog auch für Dauerleihgaben gilt, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden.⁹⁷

Umgekehrt muss sich das Museum angesichts der Folgekosten für die Versicherung, Konservierung und Betreuung der Sammlungsgegenstände reiflich überlegen, ob es das Angebot von Dauerleihgaben annehmen soll. Je nach Ausgestaltung des Dauerleihvertrages kann ein Museum hier durchaus in Abhängigkeit von potenten Sammlern geraten.⁹⁸ Häufig spekulieren die Museen darauf, dass ihnen die Dauerleihgaben später testamentarisch durch ein Vermächtnis zugewendet werden (s. unten VI 2 a).

VI. Vererben, Spenden, Stiften

Die Vorstellung, etwas »Bleibendes« zu schaffen, treibt viele Menschen an.⁹⁹ Manche drängt es, Werke zu schaffen, die ihren Tod überdauern; andere wollen ihre Sammlungen als Monument bewahrt wissen. Zu diesem Zweck müssen sie Vorsorge treffen durch Rechtsgeschäfte von Todes wegen (unten 2) oder unter Lebenden (unten 3). Zuvor muss ein verheirateter Sammler jedoch bedenken, dass seine Ehe scheitern kann.

1. Auswirkungen einer Ehescheidung

Beim gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 I BGB) wie bei der Gütertrennung¹⁰⁰ bleiben die Vermögen des Mannes und der Frau getrennt. Im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft findet bei dessen Beendigung nur ein schuldrechtlicher Wertausgleich statt: Der Ehegatte, der den höheren Zugewinn¹⁰¹ erzielt hat, schuldet dem anderen einen Wertausgleich in Höhe der Hälfte des Überschusses, § 1378 I BGB. Damit ist ganz entscheidend, welchem Ehegatten die (Sammlungs-) Gegenstände gehören und mit welchem Wert sie anzusetzen sind.

Zunächst tun die Ehegatten gut daran, gemeinsam ein Verzeichnis ihres jeweiligen Anfangsvermögens zu erstellen (§ 1377 BGB). Beim Erwerb wertvoller Gegenstände während der Ehe sollte der handelnde Ehegatte deutlich machen, ob er den Gegenstand zu Alleineigentum, gemeinsam mit seinem Ehegatten (§ 1008 BGB) oder als

97 Vgl. *Schack*, Erwerb und Veräußerung von Kunstgegenständen durch Museen, in: *Schack/Schmidt* (Fn. 95), S. 13, 15.

98 Zur Veräußerung der im Bonner Kunstmuseum untergebrachten Sammlung Grothe vgl. *Schack* (vorige Fn.), S. 19.

99 Vgl. *Schack*, Weiterleben nach dem Tode – juristisch betrachtet, JZ 1989, 609 ff.

100 Die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) ist heute äußerst selten. Indes ist bei Maßgeblichkeit ausländischen Güterrechts (vgl. Art. 15 EGBGB), insbesondere die Errungenschaftsgemeinschaft durchaus verbreitet.

101 Zugewinn = Endvermögen minus Anfangsvermögen, § 1373 BGB. Stichtag für das Endvermögen ist die Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags, § 1384 BGB.

dessen Bevollmächtigter oder für diesen erwerben will.¹⁰² Nur bei einem Erwerbsgeschäft des täglichen Lebens im Rahmen der Schlüsselgewalt des § 1357 BGB wird man im Zweifel von Miteigentum beider Ehegatten ausgehen können.¹⁰³

Ist die Zuordnung der Sammlungsgegenstände zum jeweiligen Endvermögen geklärt, dann geht der Streit um dessen richtige Bewertung los. Entscheidend ist gemäß § 1376 I, II BGB der Verkehrswert, der ggf. unter Zuziehung eines Sachverständigen festgestellt werden muss. Dabei profitiert der Ausgleichsberechtigte auch von schlichten Wertsteigerungen von Gegenständen im Anfangsvermögen des anderen Ehegatten.¹⁰⁴ Herausgerechnet wird allerdings eine nur nominale Wertsteigerung infolge der Geldentwertung.¹⁰⁵ Auch hierfür ist es wichtig, den Zeitpunkt festzuhalten, zu dem der Gegenstand während der Ehe erworben wurde.

Um von vornherein Klarheit zu schaffen, kann sich der Abschluss eines notariellen Ehevertrages (§ 1408 I BGB) empfehlen. In ihm können die Ehegatten vereinbaren, dass bestimmte Gegenstände, wie etwa eine Kunstsammlung, für den Zugewinnausgleich nicht oder nur zu einem bestimmten Wert berücksichtigt werden sollen. Solche Absprachen können die Bewertung des Anfangsvermögens betreffen oder auch regeln, dass Wertsteigerungen oder der Geldwertschwund nicht berücksichtigt werden sollen.

Der schuldrechtliche Zugewinnausgleich lässt die Eigentumslage unberührt.¹⁰⁶ Jedoch kann das Familiengericht die Eigentumsverhältnisse im Rahmen der Hausratsverteilung gestalten. Zum Hausrat können bei entsprechendem Lebenszuschnitt auch Kunstgegenstände gehören, wenn sie zur Ausschmückung der Wohnung (und nicht als Kapitalanlage) dienen.¹⁰⁷ Insoweit kann sich die Klarstellung in einem Ehevertrag empfehlen, dass Kunstgegenstände kein Hausrat sein sollen. Von der Hausratsverordnung nicht erfasst wird die Vermögensauseinandersetzung hinsichtlich einer im Eigentum beider Ehegatten stehenden Kunstsammlung.¹⁰⁸

2. Regelungen für den Todesfall

a) In aller Regel will ein Sammler sicherstellen, dass seine Sammlung auch nach seinem Tod als Einheit erhalten bleibt und weiter gepflegt wird. Um dieses Ziel bei mehreren Miterben zu erreichen, muss der Sammler zum Gestaltungsmittel einer Verfügung von Todes wegen (§§ 1937 ff. BGB) greifen. Wenn die Sammlung einem

102 Vgl. *Boochs/Ganteführer* (Fn. 57), S. 108 f.

103 BGHZ 114, 74; OLG Köln NJW-RR 1996, 904 (Antiquitäten zur Möblierung des gemeinsamen Hauses).

104 *Boochs/Ganteführer* (Fn. 57), S. 111.

105 BGHZ 61, 385 = NJW 1974, 137; Berechnungsbeispiel bei *Boochs/Ganteführer* (Fn. 57), S. 112.

106 Für Sonderfälle ermöglicht § 1383 BGB eine Ausnahme.

107 BGH FamRZ 1984, 575 = NJW 1984, 1758 f.; OLG Bamberg FamRZ 1997, 378, 379; OLG Brandenburg FamRZ 2003, 532 (nur Leitsatz, Antiquitäten); *Boochs/Ganteführer* (Fn. 57), S. 113 f.

108 Die dabei auftretenden Probleme illustriert die Entscheidung *Scull v. Scull* (Supr.Ct. N.Y. 1984), abgedruckt bei *Merryman/Elsen* (Fn. 8), S. 1018 ff.

der Miterben zukommen soll, kann der Erblasser eine Teilungsanordnung gemäß § 2048 BGB treffen¹⁰⁹ oder die Sammlung einem der Miterben als Vorausvermächtnis (§ 2150 BGB) zuwenden. Hierbei kann der Erblasser den Miterben unterschiedlich stark begünstigen, je nachdem ob der Wert der Sammlung auf seinen Erbteil angerechnet werden soll oder nicht. Hier ist der Streit um die richtige Bewertung des Nachlasses vorprogrammiert.

Das gilt verstärkt, wenn der Erblasser Pflichtteilsberechtigte (Abkömmlinge, Eltern, Ehegatte, § 2303 BGB) hinterlässt, weil er dann faktisch nur über die Hälfte des Nachlasswertes frei verfügen kann. Auch wenn die Sammlung weniger als die Hälfte des Nachlasswertes ausmacht, können die Erben bzw. Pflichtteilsberechtigten unter Umständen das Vermächtnis torpedieren.¹¹⁰ Das Problem verschärft sich, wenn mit dem Vermächtnis ein Museum bedacht ist, das nicht zugleich Erbe werden soll.

Mit dem Tode des Erblassers erwirbt der Vermächtnisnehmer einen schuldrechtlichen Anspruch auf Leistung des vermachten Gegenstandes.¹¹¹ Als Nachlassverbindlichkeiten werden Vermächtnisse im Ernstfall gemäß § 327 InsO nur nachrangig befriedigt.

b) Sind der Nachlass solvent und die Pflichtteilsberechtigten nötigenfalls durch Pflichtteilsverzichtsverträge¹¹² ruhig gestellt, dann muss der Erblasser überlegen, wie er den Erben oder Vermächtnisnehmer, der die Sammlung erhalten soll, dazu bewegen kann, mit ihr nach seinen, des Sammlers, Vorstellungen zu verfahren. Zu diesem Zweck kann der Erblasser den Begünstigten mit einer Auflage beschweren (§ 1940 BGB), deren Vollziehung jeder Erbe und im öffentlichen Interesse auch die zuständige Behörde verlangen kann (§ 2194 BGB). Inhalt einer solchen Auflage kann insbesondere sein, die Sammlungsgegenstände öffentlich auszustellen und nicht zu veräußern (s. unten 3 a). In seiner Verfügung von Todes wegen sollte der Erblasser unbedingt auch regeln, welche Folgen ein Verstoß gegen die Auflagen für die Zuwendung der Sammlung haben soll (vgl. § 2195 BGB).

c) Stets mit zu bedenken sind die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen, insbesondere die unterschiedlich hohen Freibeträge und die speziell für Kunstgegenstände durch das Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz von 1990 eröffneten Möglichkeiten. So erlischt gemäß § 29 I Nr. 4 ErbStG die Erbschaftsteuer rückwirkend, soweit der Erbe oder Vermächtnisnehmer die Vermögensgegenstände innerhalb von 24 Monaten einem staatlichen Museum oder einer gemeinnützigen Stiftung, die wissenschaftlichen oder kulturellen Zwecken dient, zuwendet.¹¹³ Auch kann die Erbschaftsteuer gemäß

109 Über eine solche Anordnung können sich die Miterben jedoch einverständlich hinwegsetzen; *Edenhofer*, in: Palandt, BGB, 66. Aufl. 2007, § 2048 BGB Rn. 4; *Heldrich*, im MünchKomm-BGB IX, 4. Aufl. 2004, § 2048 BGB Rn. 15. Diesem Risiko lässt sich auch durch die Einsetzung des Testamentsvollstreckers nur begrenzt (30 Jahre lang) vorbeugen; vgl. §§ 2209 f. BGB.

110 Vgl. §§ 2306, 2318 BGB.

111 Damnationslegat, § 2174 BGB.

112 Erbverzichtsverträge müssen notariell beurkundet werden, §§ 2346 I und II, 2348 BGB.

113 Vgl. *Boochs/Ganteführer* (Fn. 57), S. 144 f.

§ 224a AO mit Einverständnis der obersten Finanzbehörde des Landes in natura durch Hingabe von Kunstgegenständen an Zahlung Statt beglichen werden.¹¹⁴

Alles in allem bleiben die erbrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten für den Sammler mit zahlreichen Unwägbarkeiten behaftet, die mit jedem Versuch, die Zukunft zu regeln, zwangsläufig einhergehen. Besser regelt der Sammler das, was ihm wichtig ist, deshalb hier und jetzt unter Lebenden.

3. Verfügungen unter Lebenden

a) Eine Schenkung unter Lebenden¹¹⁵ (§ 516 BGB) erlaubt dem Schenker bei entsprechender Ausgestaltung des Vertrages,¹¹⁶ die Vollziehung von Auflagen selbst zu kontrollieren (§ 525 I BGB), seine Erben als Rechtsnachfolger zu binden und, wenn sich der Sammler einen Nießbrauch (§ 1030 BGB) an den verschenkten Sachen ausbedingt, zu Lebzeiten sogar im Besitz der Sammlung zu bleiben. Attraktiv für den Sammler kann auch die (begrenzte) steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Einrichtungen, insbesondere an Museen, sein.¹¹⁷ Sind im Todeszeitpunkt mindestens 10 Jahre seit der unentgeltlichen Zuwendung verstrichen, dann löst sie auch keine Pflichtteilsergänzungsansprüche gemäß § 2325 BGB mehr aus.

In der Praxis konzentriert sich der vertragliche Regelungsbedarf¹¹⁸ auf den Inhalt der Auflagen und die Rechtsfolgen für den Fall, dass der Beschenkte sie nicht vollzieht.¹¹⁹ Als mögliche Auflagen kommen insbesondere in Betracht: sämtliche oder eine Auswahl der Sammlungsgegenstände dauerhaft oder für eine bestimmte Zeit öffentlich auszustellen, sie unter Namensnennung auf besondere Weise in einem bestimmten Raum zu präsentieren, sie zu konservieren, die Sammlung wissenschaftlich zu erschließen, ein Gebäude für sie zu errichten und zu unterhalten, oder die Sammlung unter keinen oder nur unter näher bezeichneten Umständen zu veräußern. Wieviele solcher Desiderata der Sammler durchsetzen kann, hängt zuvörderst von der Qualität seiner Sammlung ab. Für ein verantwortungsbewusstes Museum sollten überzogene Auflagen Anlass sein, das Schenkungsangebot abzulehnen.¹²⁰ Vernünftigerweise wird der Schenker dem Museum deshalb einen gewissen Spielraum lassen, damit es auf veränderte Umstände finanzieller wie künstlerischer Art angemessen reagieren kann. Doch sollte der Schenker in keinem Fall auf bloß mündliche Zusicherungen vertrauen, sondern die Auflagen so konkret wie möglich schriftlich mit dem Be-

114 Zu dieser nicht unproblematischen Regelung vgl. *Winands/Lenk*, Kunst statt Steuern, KUR 2003, 1–6; *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 92, 734 mwN.

115 Zur Schenkung von Todes wegen unter der Bedingung, dass der Beschenkte den Schenker überlebt, vgl. § 2301 BGB.

116 Der Schenkungsvertrag bedarf gemäß § 518 BGB der notariellen Beurkundung, solange die versprochene Leistung noch nicht bewirkt ist.

117 Zu § 10b I EStG in diesem Zusammenhang *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 725.

118 Ex ante nicht wirksam geregelt werden können die hier eher seltenen Fälle einer Rückforderung wegen Verarmung des Schenkers und wegen groben Undanks, §§ 528, 539 BGB.

119 § 527 BGB; vgl. *Raue* (Fn. 95), S. 10.

120 Beispiele bei *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 89; und *Fechner*, Sammlertum, Mäzenatentum und staatliche Kunstförderung, in: *Mai/Paret* (Fn. 5), S. 12, 23 bei und in Fußn. 122/123.

schenken vereinbaren. Sonst kann es vorkommen, dass dieser den Gegenstand nach dem Tode des Schenkers bei der ersten sich bietenden Gelegenheit versilbert.¹²¹

b) Wenn sich der Beschenkte nicht hinreichend in die Pflicht nehmen lässt, kann der Sammler stattdessen seine Sammlung (nebst den für ihre Erhaltung erforderlichen Geldmitteln!) in eine Stiftung einbringen.¹²² Hierbei empfiehlt sich – ab einer gewissen Größe – weniger die unselbstständige Stiftung, da der Stifter ihrem treuhänderischen Verwalter kaum mehr vertrauen kann als einem Beschenkten. Gewichtiger aber ist, dass die unselbstständige fiduziarische Stiftung nicht hinreichend vor dem Willen der Erben des Treugebers abgeschirmt ist, denn nach seinem Tode können die Erben das Treuhandverhältnis jederzeit gemäß § 671 I BGB widerrufen.¹²³ Dieses Widerrufsrecht kann der Treugeber vertraglich auch nicht ausschließen.

Will der Sammler sicher gehen, muss er deshalb eine selbstständige, rechtsfähige Stiftung (§ 80 BGB) errichten und ihr die Sammlungsgegenstände übertragen. Die Stiftung kann schriftlich durch einseitiges Rechtsgeschäft unter Lebenden (§ 81 BGB), aber auch in einer Verfügung von Todes wegen errichtet werden (§§ 83 f. BGB). Das der Stiftung zu Lebzeiten übertragene Vermögen ist damit, sobald keine Pflichtteilsergänzungsansprüche mehr greifen (s. oben VI 2 a), einem Zugriff der Rechtsnachfolger des Sammlers endgültig entzogen, und über die Einhaltung seiner Zweckbestimmung wacht dann die landesrechtliche Stiftungsaufsicht.¹²⁴ Zusätzlich attraktiv ist die steuerliche Begünstigung der Erstausrüstung neu gegründeter Stiftungen durch § 10b Ia EStG.

Die beste Überlebensform für wertvolle Sammlungen finanzstarker Sammler wird deshalb meist eine selbstständige, rechtsfähige Stiftung sein. Sie sollte möglichst rechtzeitig und schon zu Lebzeiten errichtet werden, damit der Stifter die wichtigsten Weichen selbst stellen kann. Eine andere Frage ist dann, ob die Sammlung in eigenen Räumlichkeiten der Stiftung oder aber, kraft einer vertraglichen Vereinbarung mit der Stiftung, z.B. als Dauerleihgabe in einem öffentlichen Museum gezeigt werden soll.

VII. Private Sammler – öffentliche Sammlungen?

Das verbreitete Bestreben privater Sammler, ihre Sammlung nach dem Tode als Einheit zu bewahren und sie (Teilen) der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, ist nicht nur Ausdruck des Willens, als Sammlerpersönlichkeit fortzuleben, sondern auch der gefühlten Sozialpflichtigkeit des Eigentums (Art. 14 II GG). Lange bevor es öffentliche Museen gab, machten private Sammler ihre Schätze Besuchern zugänglich. Dem entsprach die seit der Mitte des 18. Jahrhunderts erhobene Forderung, dass Kunst der

121 Wie im Fall der 50 von Adelaide Milton de Groot dem New Yorker Metropolitan Museum of Art geschenkten Gemälde; vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 89.

122 Vgl. *Christiani*, Die Übertragung von Kunstgegenständen oder einer Kunstsammlung auf eine Stiftung, KUR 2007, 20–25.

123 Streitig, zumindest aber aus wichtigem Grund; vgl. *Reuter*, im MünchKomm-BGB I, 5. Aufl. 2006, vor § 80 BGB Rn. 88, 92; mit *Staudinger/Rawert*, BGB Bearb. 1995, vor § 80 BGB Rn. 164.

124 Zu Künstlerstiftungen vgl. *Schack*, Kunst und Recht, Rn. 326.

Allgemeinheit dienen müsse. Gehört Kunst deshalb ins Museum? Verhalten sich Privatsammler asozial, wenn sie Kunstwerke dem Anblick der Öffentlichkeit entziehen?

So einfach ist diese Frage nicht. Anders als gewöhnliche Gebrauchsgegenstände sind Kunstwerke als Kommunikationsmittel auf Öffentlichkeit angewiesen. Das gilt nicht nur für Kunstwerke, die eigens für den öffentlichen Raum geschaffen worden sind, sondern auch für Werke junger Künstler, die erst noch bekannt werden wollen. So ist kaum jemandem damit gedient, wenn Kunstgegenstände im Dunkeln vollgestopfter Depots gehortet werden. Verglichen mit diesem Schicksal vieler Werke sind temporäre Ausstellungen und auch öffentliche Verkäufe vorzuziehen. So wird gelegentlich auch von Sammlern berichtet, die wie die Brüder Goncourt,¹²⁵ Antoinette Marteret¹²⁶ oder Robert von Hirsch,¹²⁷ darauf bestanden haben, dass ihre Sammlungen auf einer öffentlichen Auktion unter möglichst viele Kunstliebhaber verstreut werden. Nicht jeder Kunst tut es gut, wenn sie in einem Museum zur Ruhe kommt. Museale Ordnung verursacht zu oft Langeweile und Überfütterung. Eine private Sammlung dagegen kann eigenwillige Akzente setzen, einmalig Neues wagen, individuell und exzentrisch sein – mit anderen Worten: spannend und gerade wegen der Verbindung mit einer Sammlerpersönlichkeit anregend, wie das mit Kunstschatzen randvolle, im Originalzustand erhaltene Londoner Privathaus des englischen Architekten und Sammlers Sir John Soane (1753–1837). Private Kunstsammlungen sind deshalb unverzichtbar. Staatliche (steuerliche) Förderung verdient es, wenn die Sammlungen öffentlich zugänglich gemacht werden, was auch außerhalb eines staatlichen Museums geschehen kann. Im Übrigen sorgen post mortem die Erbschaftsteuer und die divergierenden Interessen der Erben für eine weitere Verbreitung der Sammlungsgegenstände, wenn der Sammler hier nicht die aus seiner Sicht richtige Vorsorge getroffen hat.

VIII. Zusammenfassung

Sammeln ist ein menschliches Bedürfnis und Luxus zugleich. Gesammelt wird seit der römischen Kaiserzeit zu repräsentativen Zwecken und oft auch wegen der Freude am Sammeln selbst. Als Kapitalanlage sind Kunstsammlungen wegen hoher Transaktionskosten und laufender Aufwendungen nur bedingt geeignet. Werden die Sammlungsgegenstände nicht bei Kunsthändlern oder Galeristen, sondern unter Einsparung der Handelsspanne und der Umsatzsteuer direkt vom Künstler erworben, kann dieser sich gegenüber seinem Galeristen schadensersatzpflichtig machen; in Ausnahmefällen haftet auch der Käufer aus § 826 BGB oder §§ 3, 4 Nr. 10 UWG. Bei einer Versteigerung stehen dem Vorteil eines sachverständigen Auktionators das erhebliche Aufgeld auf den Hammerpreis sowie die Umsatzsteuer und weitere Abgaben gegenüber. Zu

125 *Sachs* (Fn. 1), S. 142.

126 Zur Versteigerung ihrer Sammlung von Zauberbüchern *Rawert*, *Der Sinn des Stiftens*, in: *Kötz/Rawert/K. Schmidt, Bürgersinn – Stiftungssinn – Gemeinsinn*, 2001, S. 19, 21.

127 *Wilhelm Schlink*, *Die Kunstsammlung*, S. 8, veröffentlicht unter <http://www.freidok.uni-freiburg.de>. Die Versteigerung 1978 bei Sotheby's in London war ein voller Erfolg, doch landeten die meisten Stücke wieder in Museen.

beachten sind Sammel-, Import- und Exportverbote sowie Dokumentationspflichten für bestimmte Kunstgegenstände; bei abhanden gekommenen Kunstwerken können die Einfuhr, Ausfuhr, der Verkauf oder die Vermittlung sogar strafbar sein. Vor Fälschungen schützt sich der Sammler am besten, indem er die Sache vor Vertragsschluss sorgfältig untersucht oder untersuchen lässt, zumal sich der Verkäufer häufig nicht auf eine bestimmte Beschaffenheit festlegen wird und Gewährleistungsansprüche der Verjährung unterliegen. Wenn Kunstwerke als Unikate verkauft und später Dubletten hergestellt werden, kann der Käufer dagegen regelmäßig nichts machen. Wirtschaftlich verwerten kann der Eigentümer seine Sammlung regelmäßig nur mittels seiner dinglichen Befugnisse, etwa durch eine Sicherungsübereignung gemäß § 930 BGB. Bei einer Restaurierung oder Konservierung sind gegebenenfalls das Urheberrecht des Künstlers und Erhaltungspflichten kraft Denkmalschutzrechts zu berücksichtigen. Die Kosten für die Lagerung, Erhaltung und Versicherung sowie rechtliche Maßnahmen kann der Sammler durch Leihverträge auf Dritte abwälzen, indem er die Gegenstände für Sonderausstellungen oder als Dauerleihgabe zur Verfügung stellt. Im Falle einer Ehescheidung findet in der Regel nur ein schuldrechtlicher Zugewinnausgleich statt, der das Eigentum an den Sammlungsgegenständen unberührt lässt (vgl. § 1378 I BGB). Sinnvoll ist ein notarieller Ehevertrag, in dem vereinbart wird, mit welchen Werten die Sammlung berücksichtigt werden soll. In einer Verfügung von Todes wegen kann eine Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) oder ein Vorausvermächtnis (§ 2150 BGB) sicherstellen, dass die Sammlung nach dem Tode einem bestimmten Miterben zugewiesen wird und damit als Einheit erhalten bleibt. Sicherer als die Rechtsnachfolge von Todes wegen ist eine Schenkung unter Lebenden, bei der der Sammler den Vollzug bestimmter Auflagen noch selbst verlangen kann, vgl. § 525 I BGB. Der beste Weg zur Erhaltung einer wertvollen Sammlung ist die Übertragung der Sammlung auf eine selbstständige, rechtsfähige Stiftung (§ 80 BGB). Private Sammlungen haben gegenüber staatlichen Museen den Vorteil, dass sie individuelle Akzente setzen und dadurch für die Besucher reizvoller sein können. Sie verdienen staatliche Förderung, wenn sie öffentlich zugänglich gemacht werden.

IX. Summary

Collecting is at once a human need and a luxury. Collections have been made since that time of the Roman Empire for reasons of prestige and often for the sheer enjoyment of collecting. Art collections are of limited suitability as capital investments due to high transaction costs and running expenses. Where the collected object is not acquired from art dealers or galleries, but directly from the artist thereby saving on commissions and VAT, this may trigger a compensation claim of the gallery owner against "his" artist; in exceptional cases the buyer is also liable pursuant to § 826 BGB or §§ 3, 4 No. 10 UWG. In the case of an auction, the professional expertise of the auctioneer will be weighed against the considerable mark-up in the hammer price as well as VAT and further costs. Regard should be had to bans on the import or export of collections as well as documentation requirements for particular works of art; with unlawfully obtained works, import, export, sale or dealing may even be criminal offences. The best way for the collector to protect

himself against fakes is to thoroughly investigate the work or have it investigated before conclusion of the contract, particularly because the law will generally not guarantee a certain provenance and warranty clauses are subject to a limitation period. Where articles are sold as unique originals and doublets are made later, the buyer generally has no redress. The owner can recover the commercial value of his collection generally only by means of powers of ownership (dingliche Befugnisse), including a transfer by chattel mortgage (Sicherungsübereignung) pursuant to § 930 BGB. With restoration or conservation works regard may be required to the copyright of the artist and the obligation of preserving under laws of monuments protection. The collector may pass on to third parties the costs of storage, conservation and insurance as well as legal costs, by means of loan contracts, under which he makes the work available for exhibition or permanent loan. In the event of divorce there is generally only one compensation for the increase in value under the law of obligations, which is without effect on the ownership of the collected subject matter (see § 1378 I BGB). A notarised prenuptial contract is a sensible measure, under which the parties agree on a value to be set on the collection. In a testamentary disposition (Verfügung von Todes wegen) it can be ensured by means of the provisions of the will (Teilungsanordnung, § 2048 BGB) or a preferential bequest (Vorausvermächtnis, § 2150 BGB) that the collection goes after death to a particular heir and thereby remains intact. More certain than the legal succession may be a gift inter vivos (Schenkung unter Lebenden) in which the collector can himself impose certain conditions (see § 525 I BGB). The best means of conserving a valuable collection is to transfer it to an independent legally empowered foundation (§ 80 BGB). Private collections have the advantage over public museums that they set an individual tone and as such may be more interesting for the visitor. They qualify for state support when they are opened to the public.

Organhaftung bei Non Profit Organisationen

RAINER HÜTTEMANN/RAINER HERZOG

I.	Einführung	33	3.	Haftungsmilderung durch Satzungsregelung	45
II.	Zivilrechtliche Grundlagen der Organinnenhaftung	34	4.	Gesetzliche Haftungsprivilegien bei Stiftungen	46
	1. Organverantwortlichkeit	34	IV.	Haftungsdurchsetzung	46
	2. Haftungstatbestand	36		1. Organzuständigkeit	46
	3. Ermessensspielraum geschäftsleitender Organe	37		2. Beweislastverteilung	48
	4. Verantwortlichkeit bei Kollegialorganen	39		3. Wirkung einer Entlastung	49
	5. Weisungen der Gesellschafter- oder Mitgliederversammlung	41		4. Verjährung	50
	6. Haftungsmaßstab und gesamtschuldnerische Haftung	42	V.	Organaußenhaftung	50
III.	Haftungsmilderung	42	VI.	Steuerliche Haftungstatbestände	51
	1. Keine Anwendung arbeitsrechtlicher Haftungsgrundsätze auf Organe	42		1. Haftung als gesetzlicher Vertreter	51
	2. Haftungsprivilegierung wegen ehrenamtlicher Aufgabenwahrnehmung?	43		2. Spendenhaftung	53
			VII.	D & O Versicherungen	54
			VIII.	Zusammenfassung	54
			IX.	Summary	55

I. Einführung

Die Frage nach der Haftung von Organen bei der Ausübung von Leitungsaufgaben stellt sich nicht nur bei gewinnorientierten Unternehmen, sondern gleichermaßen bei Non Profit Organisationen. Bei ihrer Beantwortung ist allerdings zu beachten, dass der sog. Dritte Sektor in rechtstatsächlicher Hinsicht erhebliche Unterschiede aufweist. Diese betreffen zum einen die Rechtsform, in der Non Profit Einrichtungen organisiert sind, und zum anderen die Art und Weise der Funktionswahrnehmung in Leitungsgremien, da Organe von Non Profit Einrichtungen vielfach auch rein ehrenamtlich tätig sind. Dies führt zu der Frage, ob solchen Unterschieden auch bei der Organhaftung Rechnung zu tragen ist. Dazu sollen im Weiteren unter Beschränkung auf die Rechtslage bei GmbH, Verein und rechtsfähiger Stiftung zunächst die zivilrechtlichen Grundlagen der Haftung der Organe gegenüber ihrer Organisation im Innenverhältnis behandelt werden (Binnenhaftung). Sodann ist zu untersuchen, ob und unter welchen Voraussetzungen (z.B. bei ehrenamtlicher Aufgabenwahrnehmung) eine Haftungsmilderung eingreift. Ferner ist zu den Wirkungen einer Entlastung und zur Haftungsdurchsetzung Stellung zu nehmen. Die weiteren Überlegungen sind dann der Organaußenhaftung, steuerlichen Haftungstatbestände und Rechtsfragen im Zusammenhang mit sog. D & O Versicherungen gewidmet.

II. Zivilrechtliche Grundlagen der Organinnenhaftung

1. Organverantwortlichkeit

a) Rechtliche Grundlagen

Durch die Bestellung als Organ wird zwischen der Non Profit Organisation und dem jeweiligen Organmitglied ein organschaftliches Rechtsverhältnis begründet, kraft dessen das Organmitglied zur Verwirklichung des Zwecks der Organisation verpflichtet ist. Den geschäftsführenden Organmitgliedern kommt dabei die gleiche verantwortliche Stellung zu wie einem Verwalter fremden Vermögens.¹ Hinsichtlich der zivilrechtlichen Grundlage dieser Verantwortlichkeit ist nach den jeweiligen Rechtsformen zu unterscheiden: Für den Vorstand des rechtsfähigen Vereins ergibt sich die Verantwortlichkeit aus §§ 27 Abs. 3, 664 ff. BGB, die Pflichtenstellung des Stiftungsvorstandes beruht hingegen auf §§ 86 Satz 1, 27 Abs. 3, 664 ff. BGB. Die Verantwortlichkeit des Geschäftsführers der GmbH gegenüber der Gesellschaft folgt schließlich aus § 43 Abs. 1 GmbHG. Alle diese Rechtsgrundlagen gelten entsprechend, wenn die Bestellung zum Organ zwar rechtlich unwirksam ist, aber gleichwohl die Organfunktion tatsächlich ausgeübt wird (sog. fehlerhaft bestelltes Organ). Soweit in diesem Fall Nichtigkeits- oder Anfechtungsgründe später geltend gemacht werden, wirkt dies nur für die Zukunft und macht das bisherige Organhandeln nicht rückwirkend unwirksam.²

Hinsichtlich der zivilrechtlichen Verantwortlichkeit von Organmitgliedern bei Non Profit Organisationen ist – wie auch sonst im Verbandsrecht³ – strikt zwischen dem Organverhältnis und einem parallelen Anstellungsverhältnis zu unterscheiden. Die gesetzlichen Vorschriften (z.B. § 27 Abs. 3, 664 ff. BGB) betreffen nur die Stellung als Organ. Soweit also zwischen dem Organwalter (z.B. einem Vereinsvorstand) und seiner Einrichtung noch ein besonderer Anstellungs- oder Dienstvertrag zur Regelung weiterer Rechte und Pflichten (Gehalt, Altersversorgung, Nebentätigkeiten, Konkurrenzverbot u.a.) abgeschlossen wird, hat das Organmitglied auch die im Anstellungsvertrag vereinbarten weiteren Pflichten zu erfüllen.⁴

Neben dem Vorstand können gem. § 30 BGB kraft Satzung besondere Vertreter bestellt werden, die die Stellung eines Vereinsorgans mit beschränkter Zuständigkeit und beschränkter organschaftlicher Vertretungsmacht haben.⁵ Dazu gehört insbesondere der vom ehrenamtlichen Vorstand für die Geschäfte der laufenden Verwaltung

1 OLG Bremen GmbHR 1964, 8, 9; Rowedder/Schmidt-Leithoff-Koppensteiner, GmbHG, 4. Auflage 2002 § 43 Rn. 5; Reuter, in Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157 ff.

2 MünchKomm-Reuter, BGB, 5. Auflage 2006, § 27 Rn. 47; Säker/Oetker, Probleme der Repräsentation von Großvereinen, 1986, S. 59 ff.; Staudinger-Weick, Neubearbeitung 2005, § 27 Rn. 21.

3 Vgl. statt vieler nur K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, § 14 III 2 b, S. 416 mit weiteren Nachweisen.

4 Schwintek, ZSt 2005, 108; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, § 14 III 2, S. 416 ff.; Soergel-Hadding, 13. Auflage 2000, § 27 Rn. 23.

5 Palandt-Heinrichs, 66. Auflage 2007, § 30 Rn. 1; Soergel-Hadding, 13. Auflage 2000, § 30 Rn. 8 ff.

bestellte (hauptamtlich tätige) Geschäftsführer eines Verbandes.⁶ Ferner sind als solche besonderen Vertreter beispielsweise der Leiter eines stiftungseigenen Pflegeheimes oder der Vorsitzende eines unselbständigen Bezirksverbandes eines Vereins anzusehen.⁷ Die Vorschrift des § 30 BGB über besondere Vertreter gilt kraft der Verweisung in § 86 BGB auch für die rechtsfähige Stiftung und in entsprechender Anwendung außerdem für die GmbH.⁸

b) Non Profit Governance

Im Zuge der Entwicklung einer Corporate Governance bei wirtschaftlich tätigen Unternehmen wird auch die Einführung eines Ordnungs- und Handlungsrahmens für Organe von Non Profit Organisationen diskutiert («Non Profit Governance».⁹ Das Bedürfnis für entsprechende Regelungen ergibt sich daraus, dass wie bei wirtschaftlich tätigen Unternehmen auch bei Non Profit Organisationen Eigentum und Verfügungsbefugnis auseinander fallen (principal agent Konflikte).¹⁰ Die daraus entstehenden Probleme in Hinsicht auf eine effiziente Überwachung der Geschäftsleiter treten nicht nur bei größeren Vereinen zu Tage, wo zwischen Mitglied und Organ regelmäßig deutliche Informationsasymmetrien existieren, sondern bestehen erst recht bei Stiftungen, bei denen eigeninteressierte Mitglieder ganz fehlen und die Beachtung des Stifterwillens deshalb im Regelfall nur von der staatlichen Stiftungsaufsicht (und bei gemeinnützigen Stiftungen von den Finanzbehörden) überwacht wird.¹¹ Angesichts dieser Ausgangslage sind zusätzliche Vorkehrungen zum Schutz des Vermögens der Einrichtung und damit der Verfolgung des Zwecks der Organisation zu treffen.¹² Um eine möglichst effiziente Kontrolle der Geschäftsleiterorgane von Non Profit Einrichtungen zu erreichen, sollte daher zumindest ein weiteres Kontrollorgan (Beirat, Aufsichtsrat) bestehen, das die Tätigkeit des Geschäftsleiterorgans überwacht.¹³ Zudem sollten die Befugnisse des Kontrollorgans detailliert festgelegt werden, um eine effiziente Zusammenarbeit mit dem Geschäftsleiterorgan zu gewährleisten. Besondere Bedeutung kommt insoweit auch Regelungen über eine interne Rechnungslegung zu, die das Kontrollorgan in die Lage versetzt, zu beurteilen, ob das Geschäftsleiterorgan die finanziellen Mittel wirtschaftlich und zweckentsprechend einsetzt. Des

6 Vgl. LG Chemnitz EWiR § 30 BGB 1/01, 795 mit Anmerkung *Gätner/Rawert*; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 2640 ff.; a.A. – keine »selbständige Einrichtung« – MünchKomm-*Reuter*, BGB, 5. Auflage 2006, § 30 Rn. 9.

7 Weitere Beispiele bei MünchKomm-*Reuter*, BGB, 5. Auflage 2006, § 30 Rn. 12.

8 MünchKomm-*Reuter*, BGB, 5. Auflage 2006, § 30 Rn. 16; Palandt-*Heinrichs*, 66. Auflage 2007, § 30 Rn. 2; Staudinger-*Weick*, Neubearbeitung 2005, § 30 Rn. 10.

9 *Koch/v. Holt*, Stiftung & Sponsoring, Rote Seiten 1/2005; *Saenger/Veltmann*, ZSt 2005, S. 67 ff.; *Steuber*, DStR 2006, 1182 ff.

10 Vgl. zu näher *Koss* in Hopt/v. Hippel/Walz (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 197 ff.

11 Zur Möglichkeit von Notklagerechten Dritter (insbesondere der Destinatäre) vgl. *Reuter*, Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157, 172 ff.; zurückhaltender *Jakob*, Der Schutz der Stiftung, 2006, S. 512 ff.

12 *Saenger/Veltmann*, ZSt 2005, S. 67, 68.

13 Eingehend zur Kontrolle des Stiftungsvorstands *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001.

Weiteren sollten satzungsmäßige Regelungen getroffen werden, die die Besetzung der Organe festlegen und die Identifikation der Organmitglieder mit dem Stiftungszweck und die Verhinderung von Interessenkollisionen gewährleisten.¹⁴

2. Haftungstatbestand

a) Rechtliche Grundlagen

Verletzen ein Organwahrer, ein fehlerhaft bestelltes Organ oder ein besonderer Vertreter schuldhaft die ihnen obliegenden Pflichten, so sind sie zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Dies folgt für die GmbH unmittelbar aus § 43 Abs. 2 GmbHG. Für den Verein und die Stiftung ergibt sich Gleiches aus § 280 Abs. 1 BGB i.V.m. den über § 86 BGB und § 27 Abs. 3 BGB anwendbaren Vorschriften des Auftragsrechts, da das organschaftliche Rechtsverhältnis ein Schuldverhältnis i.S.d. § 280 BGB ist. Soweit – insbesondere im Fall einer entgeltlichen Tätigkeit – noch ein besonderer Anstellungsvertrag zwischen Organ und Einrichtung besteht, haftet das Organ zusätzlich auch wegen der Verletzung des Anstellungsvertrages aus § 280 Abs. 1 BGB. Daneben kommt schließlich auch eine Haftung des Vorstandes gegenüber der Non Profit Organisation aus unerlaubter Handlung in Betracht. So haftet der Vorstand beispielsweise für eine schuldhaft Verletzung des Eigentums der Organisation aus § 823 Abs. 1 BGB oder wegen Veruntreuung oder Unterschlagung von Vermögenswerten der Einrichtung nach §§ 823 Abs. 2 BGB i.V.m. §§ 246, 266 StGB. Die Haftung ist grundsätzlich unbeschränkt und persönlich.

b) Sonderregelungen in den Landesstiftungsgesetzen

Manche Landesstiftungsgesetze enthalten zudem eigenständige Rechtsgrundlagen für eine Haftung des Stiftungsvorstandes gegenüber der Stiftung.¹⁵ Die Bedeutung dieser Regelungen ist umstritten. Richtiger Ansicht nach fehlt den Landesgesetzgebern wegen des abschließenden Charakters der schuld- und haftungsrechtlichen Vorschriften im BGB eine Kompetenz zum Erlass ergänzender Haftungsregelungen für das Innenverhältnis von Stiftung und Stiftungsvorstand.¹⁶ Sofern man diese Normen nicht ohnehin nach Artt. 70 Abs. 1, 72 Abs. 1, 74 Abs. 1 Nr. 1 GG für verfassungswidrig hält, können sie allenfalls in verfassungskonformer Auslegung als (überflüssiger) gesetzgeberischer Hinweis auf die bereits nach bürgerlichem Recht bestehende Haftung des Stiftungsvorstandes angesehen werden.

14 Koch/v. Holt, Stiftung & Sponsoring, Rote Seiten 1/2005, S. 5 ff.; Saenger/Veltmann, ZSt 2005, S. 67, 73.

15 Vgl. Art 14 S. 2 Bayerisches Stiftungsgesetz; § 8 S. 2 Hessisches Stiftungsgesetz; § 6 Abs. 3 Satz 2 Niedersächsisches Stiftungsgesetz; § 8 Abs. 2 S. 1 Stiftungsgesetz für das Land Mecklenburg-Vorpommern; § 12 Abs. 1 Gesetz über die Bildung und Tätigkeit von Stiftungen – Stiftungsgesetz – Sachsen-Anhalt.

16 BVerfGE 7, 342, 254 f.; 45, 297, 341; Staudinger-Rawert, 13. Bearbeitung 1995, § 86 Rn. 13.

c) Inhalt und Umfang der Organpflichten

Inhalt und Umfang der Organpflichten hängen vor allem von der Größe und dem Gegenstand der Einrichtung ab. Ganz allgemein lässt sich feststellen, dass die geschäftsleitenden Organe für die Verwirklichung des Zwecks der Organisation zu sorgen haben.¹⁷ Außerdem haben sie die Pflicht, die gesetzlichen und in der Satzung enthaltenen Vorgaben für ihre Verwaltungstätigkeit zu beachten und auch ihrer Treuepflicht gegenüber der Einrichtung zu genügen. Beispiele für Pflichtverletzungen sind z.B. die zweckfremde Verwendung von Stiftungsmitteln, eine fehlerhafte Buch- und Kassenführung, die zu einem Kassenfehlbestand führt¹⁸ oder eine fehlerhafte Vermögensanlage. Ferner kann auch in einem Unterlassen, Schadensersatzansprüche der Organisation gegen Dritte trotz hinreichender Erfolgsaussichten geltend zu machen, eine Pflichtverletzung liegen, wenn der Organisation daraus ein Schaden entsteht.¹⁹ Ein Pflichtenverstoß ist auch dann anzunehmen, wenn eine Non Profit Organisation für das schuldhaft und zum Schadensersatz verpflichtende Verhalten eines Organmitglieds gegenüber Dritten im Außenverhältnis nach § 31 BGB haften muss.²⁰ Schließlich ist für gemeinnützige Einrichtungen zu berücksichtigen, dass ein Fehlverhalten des Vorstandes zum (vorübergehenden oder rückwirkenden) Verlust der Steuerbefreiung führen kann, was erhebliche Steuernachforderungen auslösen kann.²¹ Für den daraus entstehenden Schaden ist der Vorstand der Einrichtung gegenüber im Innenverhältnis ersatzpflichtig, sofern ihn ein Verschulden an dem Verstoß gegen die §§ 51 ff. AO trifft.

3. Ermessensspielraum geschäftsleitender Organe

Den Organmitgliedern von Non Profit Einrichtungen ist – ebenso wie Geschäftsleitern wirtschaftlich tätiger Unternehmen – im Rahmen ihrer zweckverwirklichenden Tätigkeit entsprechend § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG auch ein gewisses Ermessen einzuräumen, das gerichtlich nicht überprüfbar ist (sog. *business judgment rule*). Ein solcher Ermessensspielraum von Geschäftsleitern wird bei wirtschaftlich tätigen Unternehmen zum einen damit begründet, dass unternehmerische Entscheidungen immer unter Risiko getroffen werden, da bei den ex ante zu treffenden Prognoseentscheidungen grundsätzlich keine von mehreren Handlungsmöglichkeiten als die allein richtige bewertet werden kann. Ferner würde eine strenge Erfolgshaftung von Organmitgliedern dazu führen, dass sie selbst vernünftige Risiken vermeiden und damit eine für die Zweckverfolgung erwünschte positive wirtschaftliche Entwicklung der Organisation behindert wird. Schließlich lassen sich unternehmerische Entscheidungen, bei denen eine Vielzahl von Faktoren eine Rolle spielen, gerichtlich nur unzurei-

17 Für die Stiftung vgl. z.B. *Reuter*, Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157, 159 f.

18 *Schauhoff* in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Auflage 2005, § 3 Rn. 115.

19 *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 3395.

20 *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 3391.

21 Vgl. BFH BStBl. II 2002, 169, 170 betreffend eine Lohnsteuerverkürzung.

chend rekonstruieren, zumal bei dem aus ex ante Sicht zu beurteilenden Verhalten der Organmitglieder ex post bereits feststeht, dass ein Schaden eingetreten ist.²²

Alle diese Erwägungen passen aber nicht nur auf Geschäftsleiter wirtschaftlich tätiger Unternehmen, sondern gelten gleichermaßen auch für die Leitungsorgane von Non Profit Einrichtungen. Denn auch sie sind Verwalter fremden Vermögens und müssen regelmäßig »unternehmerische« Entscheidungen unter Unsicherheit treffen, wenn es um die Art und Weise der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke geht. So kann es z.B. für die unternehmerische Haftung von Vorstandsmitgliedern im Krankbereich zivilrechtlich keine Rolle spielen, ob der Krankenhausträger eine erwerbswirtschaftliche GmbH oder eine gemeinnützige Stiftung ist. Denn von den wirtschaftlichen Unsicherheiten des Gesundheitsmarktes sind beide Einrichtungen gleich stark betroffen. Ein breites Handlungsermessen ist aber nicht nur im Zweckbetriebsbereich (Pflegeheime, Museen, Opernhaus) erforderlich, sondern ebenso bei anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten von Non Profit Einrichtungen, die der Mittelbeschaffung dienen. Auch bei der Spender- und Mitgliederwerbung einer Hilfsorganisation, bei der Anlage von Stiftungskapital oder bei Werbe- und Sponsoringaktivitäten eines Sportvereins haben die handelnden Organe somit einen weiten Ermessensspielraum. Denn in allen diesen Fällen sehen sich die Organmitglieder bei ihrer Entscheidungsfindung der Unsicherheit ausgesetzt, ex ante gesehen unter vielen möglichen Alternativen die im Nachhinein richtige Entscheidung zu treffen.²³

Organe von Non Profit Einrichtungen unterliegen auch nicht deshalb größeren Einschränkungen, weil die Rechtsordnung – z.B. im Stiftungs- oder Steuerrecht – zusätzliche Anforderungen an die Geschäftsführung statuiert. Soweit z.B. einzelne Landesstiftungsrechte die Organe zu »sparsamer« Wirtschaftsführung oder einer »wirtschaftlichen und sicheren« Vermögensanlage anhalten, handelt es sich ohnehin weniger um justiziable Gebote, sondern in erster Linie um moralische Appelle.²⁴ Darüber hinaus knüpfen diese Vorschriften ihrerseits an gewisse Prognosen und Wertentscheidungen an (was genau ist z.B. eine »wirtschaftliche und sichere« Vermögensanlage?), so dass eine Pflichtverletzung nur dann vorliegt, wenn die Entscheidung des Vorstands ex ante als völlig unvertretbar anzusehen ist. Für gemeinnützige Einrichtungen ergibt sich aus den steuerlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO nichts anderes. Zwar besteht in Hinsicht auf die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften grundsätzlich kein Ermessen, so dass vorsätzliche Verstöße grundsätzlich verboten sind.²⁵ Aber auch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften setzen dem Organhandeln vielfach nur gewisse äußere Grenzen, so dass auch insoweit Ermessensspielräume erhalten bleiben. So hat z.B. der BFH in Hinsicht auf Aufwendungen für Spendenwer-

22 BGHZ 135, 244, 253 ff.; *Fleischer*, Festschrift für Herbert Wiedemann, 2002, S. 825, 827 ff.; *Hopt/Roth*, Festschrift für Peter Böckli, 2004, S. 413, 414 ff.; *Horn*, ZIP 1997, 1129, 1134; *Torggler*, ZfRV 2002, 133, 134; *Schaefer/Missling*, NZG 1998, 441, 444.

23 Vgl. auch *Hopt* in *Hopt/v. Hippel/Walz* (Hrsg.), Non-Profit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 243, 254. Zu Stiftungen *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, S. 130 ff.; *Reuter*, Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157, 164.

24 Treffend MünchKomm-Reuter, BGB, 5. Auflage 2006, § 86 Rn. 18; *Neuhoff*, ZEV 2004, 457 f.

25 Statt vieler nur *Hopt/Roth*, Festschrift für Peter Böckli, 2004, S. 413, 423 f.

bung entschieden, dass das Ausgabeverhalten einer gemeinnützigen Körperschaft solange nicht als gemeinnützigkeitsschädlich anzusehen ist, wie es »wirtschaftlich vernünftig« ist.²⁶ Nichts anderes gilt z.B. für das Verbot von Zuwendungen an Mitglieder (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO) oder das Verbot zweckfremder Ausgaben (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO), die sich regelmäßig nur anhand eines »Drittvergleiches« anwenden lassen,²⁷ was ebenfalls gewisse Vertretbarkeitsspielräume eröffnet.

Auch bei Non-Profit-Organisationen liegt somit (entsprechend § 93 Abs. 1 S. 2 AktG) eine Pflichtverletzung nicht vor, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung *vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Organisation zu handeln*. Erforderlich ist also eine gemessen an der Bedeutung des Geschäfts sorgfältige Vorbereitung der Entscheidung. Je höher ein möglicher Schaden und je wahrscheinlicher ein Schadenseintritt sind, umso stärker müssen die Erkenntnismöglichkeiten ausgeschöpft werden. Ein Ermessensspielraum ist hingegen ausgeschlossen, soweit es um die Erfüllung organschaftlicher Treuepflichten oder die Befolgung zwingender gesetzlicher Bestimmungen, Vorgaben der Satzung und Beschlüssen der Mitgliederversammlung geht²⁸. Liegt ein Verhalten noch innerhalb des zulässigen Ermessensspielraums, fehlt es schon an der Pflichtwidrigkeit des Handelns der Organmitglieder, d.h. es besteht insoweit ein Haftungsfreiraum.²⁹

4. Verantwortlichkeit bei Kollegialorganen

Besonderheiten gelten hinsichtlich der Annahme einer Pflichtverletzung bei Kollegialorganen. Fehlt eine besondere Geschäftsverteilung, ist jedes Organmitglied für alle Geschäftsführungsaufgaben verantwortlich. Es ist aber zulässig, dass jedem Organmitglied hinsichtlich der von dem Organ zu erfüllenden Geschäftsführungsaufgaben ein bestimmtes Ressort zugewiesen wird (z.B. Personal, Finanzen, Recht oder Öffentlichkeitsarbeit). Kommt es zu Pflichtverletzungen in einem der Sachgebiete durch das zuständige Organmitglied, haftet grundsätzlich nur dieses gegenüber der Organisation für sein Fehlverhalten.³⁰ Umstritten ist, ob daneben die übrigen Organmitglieder eine generelle Pflicht zur gegenseitigen Überwachung der Geschäftsführung der anderen Organmitglieder haben. Teilweise wird eine solche Überwachungspflicht abgelehnt und nur eine Pflicht zum Einschreiten bei Anhaltspunkten für eine Pflicht-

26 BFH BStBl. II 2000, 320, 324.

27 Dazu näher BFH BStBl. II 1992, 62, 64 f.; BFH BStBl. II 1997, 474, 476.

28 *Fleischer*, Festschrift für Herbert Wiedemann, 2002, S. 825, 843 ff.; *Hopt/Roth*, Festschrift für Peter Böckli, 2004, S. 413, 420 ff.; *Roth*, Unternehmerisches Ermessen und Haftung des Vorstandes, 2001, S. 58 ff.

29 Vgl. *Hopt/Roth*, Festschrift für Peter Böckli, 2004, S. 413, 416; *Roth*, Unternehmerisches Ermessen und Haftung des Vorstandes, 2001, S. 136.

30 RGZ 98, 98, 100; BGHZ 133, 370, 376 ff.; MünchKomm-Reuter, BGB, 5. Auflage 2006, § 27 Rn. 42; *Heermann*, Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 1191, 1197; Rowedder/Schmidt-Leithoff-Koppensteiner, GmbHG, 4. Auflage 2002, § 43 Rn. 11.

verletzung angenommen.³¹ Die besseren Argumente sprechen indes für die Annahme einer generellen Überwachungspflicht. Auch wenn man im Interesse einer effizienten Aufgabenerfüllung bei Non Profit Organisationen eine Ressortverteilung innerhalb eines Organs anerkennt, kann dies nichts an der gesetzlichen Gesamtverantwortung aller Organmitglieder für die Erfüllung der Organpflichten ändern. Denn das Gesetz weist grundsätzlich dem Organ als solchen und nicht lediglich einzelnen Mitglieder die Verantwortung für die Führung der Geschäfte im Ganzen zu (vgl. § 27 Abs. 3 BGB, § 43 Abs. 1 GmbHG). Dieser Gesamtverantwortung kann bei einer Verteilung der Ressorts innerhalb eines Organs nur dadurch Rechnung getragen werden, dass sich die grundsätzlich bestehende Pflicht aller Organmitglieder zur Geschäftsführung in eine Pflicht eines jeden Organmitgliedes umwandelt, die anderen Organmitglieder hinsichtlich der Pflichterfüllung in deren Sachgebiet zu überwachen und zu kontrollieren. Keinesfalls reicht es in diesem Zusammenhang aus, sich auf die ordnungsgemäße Geschäftsführung des jeweiligen Ressortleiters zu verlassen, solange keine Anhaltspunkte für eine Pflichtverletzung vorliegen. Eine solche Vorgehensweise würde der Geschäftsführungspflicht nicht genügen, da es zu diesem Zeitpunkt schon zu einem Schadenseintritt gekommen sein kann und im Übrigen Missstände oftmals nur aufklärbar sind, wenn von Anfang an eine Überwachung stattfindet.³² Ihre Grenze findet die Haftungsbeschränkung durch Ressortverteilung dort, wo das Gesetz ausnahmsweise jedem einzelnen Organmitglied persönlich eine Pflicht zur Vornahme bestimmter Geschäftsführungshandlungen auferlegt. Dies gilt zum Beispiel für die Insolvenzantragspflicht nach § 42 Abs. 2 BGB und § 64 Abs. 1 GmbHG.³³

Diese zunächst für die GmbH³⁴ entwickelten Grundsätze über die Gesamtverantwortung aller Organmitglieder gelten auch für die Kollegialorgane anderer Körperschaften wie einer Genossenschaft³⁵, eines Vereins³⁶ oder einer Stiftung. Denn alle diese Rechtsformen haben gemeinsam, dass die Leitungsaufgaben grundsätzlich einem Organ insgesamt und nicht lediglich einzelnen Organmitgliedern zugewiesen sind.³⁷ Auf Grund ihrer Überwachungspflicht müssen folglich alle Vorstandsmitglieder den anderen Ressorts eine gewisse Aufmerksamkeit widmen und sich – z.B. durch Fragen bei Vorstandssitzungen – über die Tätigkeit ihrer Vorstandsmitglieder

31 Soergel-Hadding, BGB, 13. Auflage 2000, § 27 Rn. 23; Sauter/Schweyer/Waldner-Waldner, Der eingetragene Verein, 18. Auflage 2006, Rn. 277a; Erman-H. P. Westermann, BGB, 11. Auflage 2004, § 27 Rn. 7; Liebisch, Jherings Jahrbücher für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts, Bd. 83, 371, 379.

32 Heermann, Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 1191, 1200; Reichert, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 2446; RGRK-Steffen, BGB, 12. Auflage 1982, § 27 Rn. 7; MünchKomm-Reuter, BGB, 5. Auflage 2006, § 27 Rn. 42; Kipperfahenberg, Haftungsbeschränkungen für Verein und Vorstand, 2005, S. 182 ff.

33 Heermann, Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 1191, 1196; Kipperfahenberg, Haftungsbeschränkungen für Verein und Vorstand, 2005, S. 183.

34 BGHZ 133, 370, 376 ff.; BFHE 75, 206, 208 ff.; BFHE 141, 443, 446.

35 BGH ZIP 2004, 407, 409.

36 Vgl. dazu BFH BStBl. II 1998, 761 (Haftung eines ehrenamtlichen Vereinsvorstands für Lohnsteuerschulden); BFH/NV 1998, 1460, 1461 f.; BFHE 186, 132, 137 ff.; BFH/NV 2001, 413, 413 f.; Heermann, Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 1191, 1196 f.; Stüber, Handbuch zum Vereinsrecht, 9. Auflage 2004, Rn. 287a.

37 Heermann, Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 1191, 1197.

von Zeit zu Zeit informieren. Entstehen erste Zweifel an einer ordnungsgemäßen Pflichterfüllung sind die Vorstandsmitglieder verpflichtet, die Geschäftstätigkeit genauer zu kontrollieren. Werden dabei Pflichtverletzungen erkennbar, haben sie aufgrund der Gesamtverantwortung des Vorstands dafür sorgen, dass das betreffende Vorstandsmitglied seine Pflichten erfüllt. Als ultima ratio müssen die übrigen Vorstandsmitglieder die Geschäfte in dem betroffenen Ressort selbst übernehmen.³⁸

Nach überwiegender Ansicht muss die Ressortverteilung nicht zwingend in der Satzung festgelegt werden. Sie kann auch in der Geschäftsordnung des Vorstands oder auf andere Weise vereinbart werden, da sie nicht zu den Grundentscheidungen der Organisation gehört, sondern allein eine Frage der Zweckmäßigkeit ist. Im Interesse einer reibungslosen Zusammenarbeit empfiehlt es sich aber, eine schriftliche Vereinbarung zu treffen. Anderenfalls droht die Gefahr, dass die Ressortverteilung vor Gericht nicht bewiesen werden kann und folglich alle Organmitglieder haften.³⁹

5. Weisungen der Gesellschafter- oder Mitgliederversammlung

Beruhet das schädigende Handeln des Organmitglieds auf einer wirksamen Weisung bzw. einem wirksamen Beschluss der Gesellschafter- oder Mitgliederversammlung, so entfällt eine Haftung. Zwar fehlt im GmbH- und Vereinsrecht eine dem § 93 Abs. 4 Satz 1 AktG entsprechende Regelung. Dieser Vorschrift liegt der Rechtsgedanke zu Grunde, dass eine Handlung des Vorstands, zu der dieser durch einen Beschluss der Hauptversammlung angewiesen wurde, nicht zu einer Haftung führen darf, weil der Vorstand zur Ausführung der Anweisung der Hauptversammlung nach § 83 Abs. 2 AktG verpflichtet ist. Die Hauptversammlung würde sich in einem solchen Fall rechtsmissbräuchlich verhalten, wenn sie später Schadensersatzansprüche gegen den Vorstand wegen der Befolgung ihrer eigenen Weisung geltend machen würde.⁴⁰ Nach ihrem Sinn und Zweck gilt diese Vorschrift entsprechend auch für die GmbH⁴¹ und den Verein⁴², denn auch bei diesen Körperschaften besteht gem. § 37 Abs. 1 GmbHG bzw. §§ 27 Abs. 3, 665 BGB für die Leitungsorgane eine Pflicht zur Befolgung der Beschlüsse und Anweisungen der Gesellschafter- und Mitgliederversammlung. Die

38 BGHZ 133, 370, 379; BGH WM 1985, 1293, 1294; BGH WM 1986, 789; BFHE 186, 132, 138 f.; BFH ZIP 1986, 1247, 1247 f.; BFH/NV 2001, 413; *Heermann*, Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 1191, 1199 f.; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 2446; *Scholz-Uwe H. Schneider*, GmbHG, 9. Auflage 2000, § 43 Rn. 37.

39 *Soergel-Hadding*, 13. Auflage 2000, § 27 Rn. 23; *Heermann*, Festschrift für Volker Röhrich, 2005, S. 1191, 1199; *MünchKomm-Reuter*, BGB, 5. Auflage 2006, § 27 Rn. 42; *Kipperfabrenberg*, Haftungsbeschränkungen für Verein und Vorstand, 2005, S. 184; a.A. *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 2443.

40 *Canaris*, ZGR 1978, 207, 209; *Kölner Kommentar-Mertens*, AktG, 2. Auflage 1996, § 93 Rn. 111; *MünchKomm-Hefermehl/Spindler*, AktG, 2. Auflage 2004, § 93 Rn. 111, 116.

41 BGHZ 122, 333, 336; *Hachenburg-Mertens*, GmbHG, 8. Auflage 1997, § 43 Rn. 69; *Lutter/Hommelhoff-Hommelhoff/Kleindiek*, GmbHG, 16. Auflage 2004, § 43 Rn. 22; *Rowedder/Schmidt-Leithoff-Koppensteiner*, GmbHG, 4. Auflage 2002, § 37 Rn. 25 ff., § 43 Rn. 25.

42 *Grunewald*, ZHR 1993, 451, 462; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 3412; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 18. Auflage 2006, Rn. 278.

Haftungsbefreiung des Organmitglieds tritt allerdings dann nicht ein, wenn dieses die Mitgliederversammlung vor der Beschlussfassung unrichtig oder in wesentlichen Punkten unvollständig informiert hat.⁴³

Bei der Stiftung kann eine solche Enthaltung des Vorstands mangels Mitglieder nicht vorkommen. Hier ist nur der Fall denkbar, dass das Organhandeln auf konkreten Vorgaben in Stiftungsgeschäft oder Stiftungssatzung beruht. In einem solchen Fall fehlt es bereits an der Pflichtwidrigkeit des Handelns.⁴⁴

6. Haftungsmaßstab und gesamtschuldnerische Haftung

Grundsätzlich reicht der Haftungsmaßstab für die Organmitglieder nach § 276 Abs. 1 Satz 1 BGB von Vorsatz bis hin zu leichtester Fahrlässigkeit⁴⁵. Dabei gilt gem. § 276 Abs. 2 BGB ein objektiver Fahrlässigkeitsbegriff, d.h. der Sorgfaltsmaßstab bestimmt sich nach der Sorgfalt, die eine ordentliche, gewissenhafte und ihrer Aufgabe gewachsene Person bei der Ausübung der Organfunktion anzuwenden pflegt.⁴⁶ Gegen seine Inanspruchnahme kann das Organ auch kein Mitverschulden anderer Geschäftsführer oder eine schlechte Auswahl durch die Gesellschafterversammlung einwenden.⁴⁷ Soweit mehrere Organwalter wegen desselben Schadens haftbar sind, haften sie grundsätzlich als Gesamtschuldner i.S.v. § 421 ff. BGB (vgl. § 43 Abs. 2 GmbHG).

III. Haftungsmilderung

In der Praxis ist mitunter die Auffassung anzutreffen, dass Organmitglieder von Non Profit Einrichtungen nicht so streng haften wie Führungskräfte im unternehmerischen Bereich. Neben dem häufigen Hinweis auf die bloß ehrenamtliche Aufgabewahrnehmung wird mitunter auch auf gesetzliche Haftungsprivilegien verwiesen. Eine nähere Prüfung zeigt indes, dass eine Haftungsmilderung nur in wenigen Ausnahmefällen eingreift.

1. Keine Anwendung arbeitsrechtlicher Haftungsgrundsätze auf Organe

Fraglich ist zunächst, ob sich Organmitglieder im Verhältnis zur Non Profit Einrichtung auf die im Arbeitsrecht geltenden Grundsätze über die Beschränkung der Arbeitnehmerhaftung berufen können. Danach ist die Haftung des Arbeitnehmers für Schäden, die bei einer betrieblichen Tätigkeit entstehen, grundsätzlich beschränkt.

43 *Canaris*, ZGR 1978, 207, 213; *Hachenburg-Mertens*, GmbHG, 8. Auflage 1997, § 43 Rn. 74; *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 18. Auflage 2006, Rn. 278.

44 *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 201 f.

45 Zur Haftungsmilderung bei ehrenamtlicher Tätigkeit sogleich unten III.

46 *Schwintek*, ZSt 2005, 108, 110; *Schwintowski*, Festschrift für Walther Hadding, 2004, S. 271, 284.

47 Instrukтив zu einer gemeinnützigen Theater-GmbH BGH BB 1983, 1173.

Die Reichweite der Haftungsmilderung, die von einem Ausschluss der Schadensersatzpflicht und einem Freistellungsanspruch bei Inanspruchnahme durch Dritte bis zu einer Schadensteilung reichen kann, ist in entsprechender Anwendung des § 254 BGB durch einzelfallbezogene Abwägung der Gesamtumstände zu bestimmen. Dabei sind insbesondere das Verschulden des Arbeitnehmers und das Betriebsrisiko des Arbeitgebers zu berücksichtigen.⁴⁸

Die Frage, ob sich Organmitglieder auf die arbeitsrechtlichen Grundsätze über die Beschränkung der Arbeitnehmerhaftung berufen können, wird insbesondere für GmbH-Geschäftsführer diskutiert und ganz überwiegend verneint,⁴⁹ da eine Haftungsmilderung als unvereinbar mit dem Sinn und Zweck des § 43 GmbHG angesehen wird: Der Sinn der Anstellung und der Bestellung eines Vorstandsmitglieds oder Geschäftsführers liege gerade darin, »die Schwierigkeiten und Risiken der Leitung eines Vereins oder Unternehmens einer Person zu übertragen, die diese beherrscht«.⁵⁰ Eine differenzierende Ansicht will zumindest für Pflichten außerhalb der im Gläubigerinteresse liegenden Leitungs- und Aufsichtsaufgaben Ausnahmen anerkennen.⁵¹ Entsprechend dem Meinungsstand im GmbH-Recht wird auch im Vereinsrecht eine Anwendung der arbeitsrechtlichen Grundsätze auf Vereinsvorstände im Kernbereich ihrer Organpflichten überwiegend abgelehnt. Gegen eine Übertragung arbeitsrechtlicher Grundsätze auf Vereinsorgane spricht auch der Gedanke, dass es bei Organen an einer dem Arbeitsverhältnis vergleichbaren Weisungsabhängigkeit der Organe fehlt und diese auch nicht wie Arbeitnehmer in eine fremde Organisationsgewalt eingegliedert sind.⁵² Allerdings hat das LG Bonn die Anwendung der Grundsätze über die Haftungsmilderung von Arbeitnehmern auf einen Geschäftsführer eines Vereins dann für möglich gehalten, wenn dieser eine »arbeitnehmerähnliche Stellung« einnimmt.⁵³ Für Stiftungsorgane schließlich wird eine Berufung auf arbeitsrechtliche Grundsätze von der h.M. schon deshalb verneint, weil Stiftungsorgane mangels eines weisungsberechtigten Mitgliederorgans über einen besonders weiten Handlungsspielraum verfügen.⁵⁴

2. Haftungsprivilegierung wegen ehrenamtlicher Aufgabenwahrnehmung?

Angesichts der großen Zahl von ehrenamtlich tätigen Organmitgliedern in Non Profit Organisationen stellt sich allerdings die Frage, ob zumindest eine ehrenamtliche Aufgabenwahrnehmung ohne weiteres zu einer Haftungsmilderung führt. Als »eh-

48 BAG GS NJW 1995, 210, 213; BGH NJW 1996, 1532.

49 BGHZ 89, 153, 159 unter Hinweis auf BGH WM 1975, 467, 469; Baumbach/Hueck-Zölner/Noack, 18. Auflage 2006, § 43 Rn. 6; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, § 36 II 4 b, S. 1079.

50 BGHZ 89, 153, 159 mit Verweis auf *Canaris*, RdA 1966, 41, 48.

51 Heise, Die Beschränkung der Geschäftsführerhaftung gegenüber der GmbH, 1988, S. 55 ff.; Scholz-Uwe H. Schneider, GmbHG, 9. Auflage 2000, § 43 Rn. 180 ff.

52 MünchKomm-Reuter, BGB, 5. Auflage 2006, § 27 Rn. 43; Reichert, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 3530.

53 LG Bonn NJW-RR 1995, 1435, 1436; zustimmend Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 18. Auflage 2006, Rn. 278.

54 Schwintek, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 195 ff.; ders., ZSt 2005, 108, 114.

renamtliche« Tätigkeit ist im zivilrechtlichen Sinne grundsätzlich nur eine solche Organtätigkeit zu verstehen, die entsprechend §§ 664 ff. BGB unentgeltlich erfolgt, d.h. lediglich gegen Aufwendungsersatz (Fahrtkosten etc.) ausgeführt wird. Eine Entschädigung für die aufgewandte Zeit darf nicht gezahlt werden.⁵⁵ Diese Grundsätze werden in der Praxis mitunter verkannt. So hat z.B. der BFH einem Verein zu Recht die Gemeinnützigkeit versagt, der seinem nach der Satzung ehrenamtlich tätigen Vorstandsvorsitzenden (einem Arzt) eine »Aufwandsentschädigung« von 144.000 DM pro Jahr gezahlt hatte, obwohl dieser nur an vier Tagen im Monat für den Verein tätig gewesen war und vergleichbare Tätigkeiten bei zwei weiteren Vereinen mit entsprechenden Vergütungen (über 500.000 DM pro Jahr) ausübte.⁵⁶

Aber auch soweit eine wirkliche ehrenamtliche Tätigkeit vorliegt, zeigt der Blick auf das Auftragsrecht (arg. e. § 680 BGB), dass auch unentgeltliches Handeln nicht automatisch eine Haftungsprivilegierung zur Folge hat. Allerdings hat der BGH entschieden, dass die arbeitsrechtlichen Grundsätze über die Beschränkung der Arbeitnehmerhaftung auf ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder entsprechend anzuwenden sind.⁵⁷ Setzt der Verein seine Mitglieder zur Durchführung schadensträchtiger Aufgaben ein, wäre es unangemessen, wenn er sich an einer daraus erwachsenden Haftung nicht beteiligen würde.⁵⁸ Aus dieser Haftungseinschränkung, die teilweise auch auf § 670 BGB oder auf Billigkeitserwägungen gestützt wird,⁵⁹ folgt im Innenverhältnis zudem ein Freistellungsanspruch des Vereinsmitglieds in Hinsicht auf mögliche Ersatzansprüche Dritter (z.B. aus Delikt).

Diese Rechtsprechung hat eine Diskussion darüber ausgelöst, ob die entsprechende Anwendung arbeitsrechtlicher Grundsätze nur für (einfache) Vereinsmitglieder gilt oder ob sie darüber hinaus auch allgemein auf ehrenamtlich tätige Organe von Vereinen und Stiftungen erstreckt werden kann. Die Auffassungen im Schrifttum sind geteilt: Während die h.M. eine Anwendung des Urteils auf Organmitglieder aus den oben dargelegten Gründen ablehnt,⁶⁰ ist *K. Schmidt* der Ansicht, dass es nach den tragenden Erwägungen keinen Unterschied machen könne, ob die handelnde Person dem Vorstand angehört oder nicht.⁶¹ Der BGH hat demgegenüber einem ehrenamtlichen Vorstandsmitglied einer Genossenschaft eine solche Haftungsmilderung versagt: Eine »ehrenamtliche Zugehörigkeit zum Vorstand« entbinde – so der Senat – die Vor-

55 *Gitter* in Festschrift für Alfons Kraft, 1998, S. 101, 103; OLG Celle NdsRpfl. 1993, 244, 245; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 1140 f.

56 BFH/NV 2001, 1536.

57 BGHZ 89, 153; BGH DB 2005, 768, 769; OLG Saarbrücken VersR 1995, 832.

58 BGH DB 2005, 768.

59 Vgl. dazu BGH DB 2005, 768, 769.

60 *Erman-H. P. Westermann*, BGB, 11. Auflage 2004, § 27 Rn. 7; *Hopt* in *Hopt/v. Hippel/Walz* (Hrsg.), Non Profit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 243, 254; *MünchKomm-Reuter*, BGB, 5. Auflage 2006, § 27 Rn. 43; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 3530.

61 *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, § 14 V 1, S. 426; § 24 III 2 d), S. 692; *Staudinger-Weick*, BGB, Neubearbeitung 2005, § 26 Rn. 25. Beide Autoren berufen sich zur Begründung ihrer Auffassung auf die o.g. Entscheidung BGHZ 89, 153. Dort stellt der BGH aber lediglich fest, dass die arbeitsrechtlichen Haftungsmilderungen auf Vereinsorgane nicht anwendbar sind. Das Urteil enthält hingegen keine Aussagen zur Frage der Haftungsbeschränkung von ehrenamtlich tätigen Organmitgliedern.

standsmitglieder nicht von der »Verantwortung für Fehlentwicklungen bei der Wahrnehmung der Leitungsaufgabe«. ⁶² Offen gelassen hat der BGH allerdings, ob »ein nur ehrenamtlich tätiges Mitglied bei einer internen Haftungsverteilung unter mehreren gesamtschuldnerisch haftenden Vorstandsmitgliedern (§ 426 BGB) nach denselben Maßstäben gemessen werden darf wie ein hauptamtlich tätiges und besoldetes Vorstandsmitglied«. Eine solche Differenzierung erscheint allerdings höchst bedenklich, weil sie die Zusammenarbeit in gemischten Leitungsorganen übermäßig erschweren würde. ⁶³ Insbesondere die hauptamtlich tätigen Vorstandsmitglieder dürften für eine solche »Zweiklassengesellschaft« zu Recht kein Verständnis haben.

3. Haftungsmilderung durch Satzungsregelung

Geht man davon aus, dass Organmitglieder im Innenverhältnis grundsätzlich für jede Fahrlässigkeit haften, stellt sich die Frage, ob die Haftung durch Satzungsregelung (Beschränkung auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit) gemildert werden kann. Eine solche Haftungsregelung dürfte gerade die Gewinnung ehrenamtlich tätiger Organmitglieder erleichtern, deren Bereitschaft zur Übernahme von zusätzlichen Haftungsrisiken trotz fehlender Vergütung in der Praxis vielfach begrenzt sein dürfte.

Die allgemeine Frage nach der Zulässigkeit einer satzungsmäßigen Haftungsbeschränkung ist für das GmbH-Recht umstritten, ⁶⁴ wird aber von der herrschenden Meinung außerhalb des § 43 Abs. 3 GmbHG bejaht. ⁶⁵ Teilweise wird zwischen dem Gläubigerschutz dienenden Organpflichten und anderen Pflichten unterschieden. ⁶⁶ Auch das Vereinsrecht erkennt die Möglichkeit solcher Haftungsmilderungen durch Satzungsregelungen überwiegend an. ⁶⁷ Im Stiftungsrecht vertritt neuerdings *Reuter* die Ansicht, dass jenseits des Verfassungsvorbehalts die §§ 86 S. 1, 27 Abs. 3 BGB und damit auch § 276 Abs. 1 S. 1 BGB zwingendes Recht seien. ⁶⁸ Diese Auffassung vermag indes nicht zu überzeugen, denn mit dem Verweis in § 27 Abs. 3 BGB auf das Auftragsrecht gelten auch die dort entwickelten Haftungsmaßstäbe. Es ist aber anerkannt, dass im Auftragsrecht der Haftungsmaßstab des § 276 Abs. 1 S. 1 BGB dispositiv ist. Dementsprechend kann auch in der Stiftungssatzung eine Haftungsmilde-

62 BGH ZIP 2004, 407, 409.

63 So auch *Hopt* in *Hopt/v. Hippel/Walz* (Hrsg.), *Non Profit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, 2005, S. 243, 254.

64 Vgl. die Übersicht bei *Ulmer/Habersack/Winter-Paefgen*, *GmbHG-Großkommentar*, 2006, § 43 Rn. 7 mit weiteren Nachweisen.

65 BGH NZG 2002, 1170, 1171 (Abkürzung der Verjährungsfrist); *Baumbach/Hueck-Zölner/Noack*; GmbHG, 18. Auflage 2006, § 43 Rn. 46 (Beschränkung nur für einfache Fahrlässigkeit); *Lutter/Hommelhoff-Kleindiek*, GmbHG, 16. Auflage 2004, § 43 Rn. 41; *Rowedder/Schmidt-Leithoff-Koppensteiner*, GmbHG, 4. Auflage 2002, § 43 Rn. 4 f.; *Ulmer/Habersack/Winter-Paefgen*, GmbHG-Großkommentar, 2006, § 43 Rn. 8.

66 Vgl. Nachweise bei *Scholz-Schneider*, GmbHG, 9. Auflage 2000, § 43 Rdn. 185 f.

67 Nachweise bei *Reichert*, *Handbuch Vereins- und Verbandsrecht*, 10. Auflage 2005, Rn. 3535; *Sauter/Schweyer/Waldner*, *Der eingetragene Verein*, 18. Auflage 2006, Rn. 278.

68 *MünchKomm-Reuter*, BGB, 5. Auflage 2006, § 86 Rn. 20.

rung der Stiftungsorgane vorgenommen werden.⁶⁹ Für das Stiftungsrecht wird die Möglichkeit einer solchen satzungsmäßigen Haftungsbeschränkung in einigen Stiftungsgesetzen sogar ausdrücklich oder mittelbar anerkannt (so z.B. § 6 Abs. 3 Satz 3 Stiftungsgesetz Niedersachsen). Allerdings ist zweifelhaft, ob die Länder überhaupt in Fragen der Organhaftung gesetzgebungsbefugt sind, so dass die entsprechenden Regelungen möglicherweise nichtig sind. Dies ändert aber nichts daran, dass die Satzung entsprechende Haftungsmilderungen vorsehen kann.⁷⁰ Haftungsmilderungen können schließlich auch im Anstellungsvertrag vereinbart werden. Sie müssen sich dann aber an den satzungsmäßigen Vorgaben orientieren.

4. Gesetzliche Haftungsprivilegien bei Stiftungen

Soweit einzelne Länder in ihren Stiftungsgesetzen für Stiftungsorgane grundsätzlich eine Haftungsbeschränkung auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit vorsehen (z.B. Art. 14 Satz 2 Stiftungsgesetz Bayern), bestehen gegen diese Regelungen wegen der zweifelhaften Gesetzgebungskompetenz der Bundesländer auf dem Gebiet des Bürgerlichen Rechts (Art. 74 Ziff. 1 GG) grundsätzliche Bedenken.⁷¹

IV. Haftungsdurchsetzung

1. Organzuständigkeit

Hat ein Organ die ihm obliegenden Pflichten schuldhaft verletzt und scheidet eine Haftung auch nicht auf Grund einer Privilegierung aus, so stellt sich die Frage der Organzuständigkeit. Es ist also zu fragen, wer von Rechts wegen zur Durchsetzung von Haftungsansprüchen berufen ist. Dabei ist zwischen den einzelnen Rechtsformen zu unterscheiden.

a) GmbH

Bei der GmbH bedarf die Geltendmachung von Ersatzansprüchen der Gesellschaft gegen die Geschäftsführer gem. § 46 Nr. 8 GmbHG eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung als materielle Voraussetzung der Geltendmachung. Solange die Gesellschafterversammlung diese Ansprüche ordnungsgemäß verfolgt, kann ein einzelner Gesellschafter die Ansprüche der GmbH nicht im Wege der *actio pro socio* geltend machen.⁷² Werden die Ansprüche der GmbH von der Gesellschafterversamm-

69 Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006, S. 596; Schwintek, ZSt 2005, 108, 111 f.

70 So auch Staudinger-Rawert, 13. Bearbeitung 1995, § 86 Rn. 13.

71 Staudinger-Rawert, 13. Bearbeitung 1995, § 86 Rn. 13.

72 BGH WM 1982, 928, 929; Lutter/Hommelhoff-Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 16. Auflage 2004, § 46 Rn. 23; Hachenburg-Hiffer, GmbHG, 8. Auflage 1997, § 46 Rn. 111 ff.; Scholz-

lung nicht verfolgt, muss der Gesellschafter nach h.M. zunächst versuchen, einen Beschluss der Gesellschafterversammlung nach § 46 Nr. 8 GmbHG herbeizuführen.⁷³ Lehnt die Gesellschafterversammlung die Geltendmachung von Ansprüchen der GmbH gegen den Geschäftsführer ab, wird innerhalb der h.M. teilweise angenommen, dass der Gesellschafter sogleich im Wege der *actio pro socio* den Anspruch der Gesellschaft gerichtlich geltend machen kann, wobei die Rechtmäßigkeit des ablehnenden Beschlusses inzident geprüft werden soll.⁷⁴ Teilweise wird demgegenüber die Ansicht vertreten, dass der Gesellschafter zunächst den Beschluss anfechten muss, um anschließend nach erfolgreicher Anfechtung den Anspruch der GmbH gegen den Geschäftsführer im eigenen Namen durchsetzen zu können.⁷⁵

b) Verein

Beim Verein fehlt eine dem § 46 Nr. 8 GmbHG vergleichbare Regelung. Dies spricht dafür, dass der Vorstand auch ohne Beschluss der Mitgliederversammlung für die Durchsetzung von Schadensersatzansprüchen gegen Organmitglieder zuständig ist.⁷⁶ Zugleich behält die Mitgliederversammlung ihr Recht, den Vorstand anzuweisen, Ansprüche gegen Organmitglieder gerichtlich geltend zu machen oder von einer Rechtsverfolgung Abstand zu nehmen. Hat die Mitgliederversammlung beschlossen, dass der Verein Ansprüche gegen Organmitglieder geltend machen soll und bleibt der Vorstand untätig, kann das einzelne Vereinsmitglied gegen den Verein auf Durchführung des Beschlusses aus eigenem Recht klagen, denn in der Untätigkeit des Vorstands liegt eine Missachtung des Mitgliederwillens und damit ein Eingriff in das Mitgliedschaftsrecht auf Entscheidungsteilhabe.⁷⁷ Nur in Ausnahmefällen, wenn die Mitgliederversammlung untätig bleibt und keine andere Möglichkeit der Durchsetzung des Anspruchs besteht, wird man ein Notgeschäftsführungsrecht des einzelnen Vereinsmitgliedes zur Geltendmachung solcher Ansprüche zuerkennen müssen, denn materiellrechtliche Ansprüche des Vereins dürfen nicht an verbandsinternen formellrechtlichen Zuständigkeitsnormen scheitern.⁷⁸

K. Schmidt, GmbHG, 9. Auflage 2000, § 46 Rn. 161; *Michalski-Rönermann*, GmbHG, 2002, § 46 Rn. 533.

73 *Hachenburg-Hiffer*, GmbHG, 8. Auflage 1997, § 46 Rn. 111 ff.; *Scholz-K. Schmidt*, GmbHG, 9. Auflage 2000, § 46 Rn. 161; *Michalski-Rönermann*, GmbHG, 2002, § 46 Rn. 533; a.A. *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Band I/2, Die juristische Person, 1983, § 8 V Nr. 2; *Lutter/Hommelhoff-Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 16. Auflage 2004, § 46 Rn. 23; *Raiser*, ZHR 153 (1989), 1, 22 f.

74 BGH WM 1982, 928, 929; *Hachenburg-Hiffer*, GmbHG, 8. Auflage 1997, § 46 Rn. 112; *Scholz-Emmerich*, GmbHG, 9. Auflage 2000, § 13 Rn. 47.

75 OLG Köln GmbHR 1993, 816; *Zölner*, ZGR 1988, 392, 409 f.; *Grunewald*, Die Gesellschafterklage, S. 73; *Michalski-Rönermann*, GmbHG, 2002, § 46 Rn. 533.

76 BGHZ 24, 47, 54; *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 193 ff.; *Stöber*, Handbuch zum Vereinsrecht, 9. Auflage 2004, Rn. 318; a.A. *Grunewald*, ZIP 1989, 962, 964; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 2548.

77 *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 259.

78 *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 256 ff.

c) Stiftung

Bei der rechtsfähigen Stiftung gestaltet sich die Situation noch komplizierter, weil es an eigeninteressierten Mitgliedern fehlt. Hier ist also vorrangig der Vorstand selbst berufen, Ersatzansprüche gegen einzelne Organmitglieder zu verfolgen, was sich aber wegen Interessenkollisionen und persönlichen Verflechtungen unter den Organmitgliedern in der Praxis als schwierig erweisen kann. Die Weigerung des Vorstands, Ansprüche gegen Organmitglieder zu verfolgen, eröffnet auch nicht die Möglichkeit zur Bestellung eines Notvorstandes nach §§ 86, 29 BGB, denn ein solcher schwerwiegender Eingriff in die Organisationsstruktur der Stiftung ist nur gerechtfertigt, wenn der Stiftungsvorstand die ordnungsgemäße Geschäftsführung insgesamt verweigert.⁷⁹ Damit bleibt letztlich nur die Stiftungsaufsicht zur Durchsetzung von Schadensersatzansprüchen der Stiftung gegen Organmitglieder berufen.⁸⁰ Sie hat nach einzelnen Landesstiftungsgesetzen die Möglichkeit zur Einsetzung eines besonderen Vertreters zur Durchsetzung von Ansprüchen der Stiftung (vgl. z.B. § 11 StiftG NRW) oder kann kraft Landesstiftungsgesetz im Namen der Stiftung selbst den Schadensersatzanspruch geltend machen.⁸¹ Im Übrigen stehen ihr die allgemeinen Instrumentarien der Rechtsaufsicht zur Verfügung, wie beispielsweise Anordnung, Ersatzvornahme, Abberufung des Organmitgliedes und Bestellung eines Beauftragten.⁸² Eine Rechtsverfolgung durch Dritte (Destinatäre etc.) wird dagegen von der h.M. bisher mangels Rechtsgrundlage für ausgeschlossen gehalten.⁸³

2. Beweislastverteilung

Bei der Frage, ob eine Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen Aussicht auf Erfolg hat, kommt vor allem der Beweislastregelung erhebliche Bedeutung zu. Im GmbH-Recht wird § 93 Abs. 2 Satz 2 AktG entsprechend angewendet, d.h. die Gesellschaft hat darzulegen, dass ihr ein Schaden durch ein möglicherweise pflichtwidriges Verhalten des Geschäftsführers entstanden ist, während es Sache des Geschäftsführers ist, ein fehlendes Verschulden darzulegen.⁸⁴ Dies gilt auch im Vereinsrecht, da das jeweilige Organmitglied die Umstände überschauen kann, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit ergibt, während die Organisation wegen üblicherweise bestehenden

79 Palandt-Heinrichs, 66. Auflage 2007, § 29 Rn. 2; Staudinger-Weick, Neubearbeitung 2005, § 29 Rn. 7; Schwintek, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 276 f.

80 Vgl. hierzu Schwintek, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 276 ff.

81 Vgl. z.B. Art. 23 S. 1 Stiftungsgesetz Bayern; § 16 Stiftungsgesetz Niedersachsen.

82 Vgl. z.B. §§ 8, 9 Stiftungsgesetz Brandenburg; §§ 11, 12 Stiftungsgesetz Baden-Württemberg; § 6 Stiftungsgesetz Hamburg.

83 Vgl. dazu eingehend Jakob, Der Schutz der Stiftung, 2006, S. 512 ff.; für eine Rechtsdurchsetzung durch Destinatäre und sonstige Privatpersonen aber Reuter, Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157, 172 f.; vgl. auch Kersting, Non Profit Law Yearbook 2006, S. 57 ff.

84 Nachweise bei Goette, ZGR 1995, 648 ff.

Informationsdefiziten schnell in Beweisnot wäre.⁸⁵ Der Umstand, dass auch Stiftungsvorstände über die zur Schädigung der Stiftung führenden Vorgänge kraft Amtes besser informiert sind als die Stiftung und die für sie handelnden Personen (z.B. die Stiftungsaufsicht), spricht ebenso wie die Regelung des § 280 Abs. 1 Satz 2 BGB dafür, diese Grundsätze auch im Stiftungsrecht anzuwenden.

3. Wirkung einer Entlastung

a) GmbH und Verein

Wird einem Organmitglied von dem nach Gesetz oder Satzung zuständigen Organ (Gesellschafterversammlung, Mitgliederversammlung, Beirat etc.) Entlastung erteilt, hat dies auch Auswirkungen auf den Bestand etwaiger Schadensersatzansprüche. Rechtsnatur und Wirkung der Entlastung sind nicht unumstritten.⁸⁶ Es handelt sich nach zutreffender Ansicht um eine einseitige organschaftliche Erklärung, durch die die Amtsführung seitens der Verwaltungsorgane gebilligt wird. Im Gegensatz zur Rechtslage bei der AG führt die Entlastung bei GmbH und Verein zum Fortfall etwaiger Schadensersatzansprüche. Diese Verzichtswirkung gilt aber nur, soweit der persönliche, zeitliche und gegenständliche Umfang der Entlastung reicht, d.h. sie beschränkt sich auf alle der Gesellschafter- oder Mitgliederversammlung bekannten oder bei sorgfältiger Prüfung erkennbaren Ansprüche.⁸⁷

b) Stiftung

Fraglich ist, ob eine Entlastung auch bei der Stiftung denkbar ist. Dem steht zunächst entgegen, dass es bei der Stiftung an Mitgliedern fehlt, die autonom über die Geschicke des Verbandes entscheiden können. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Stifter durch Satzung ein Kontrollorgan bestimmt hat, dass nach der Satzung auch über die Entlastung des Vorstandes entscheidet. Aber selbst in diesem Fall steht dem Kontrollorgan nach zutreffender Ansicht kein autonomer Entscheidungsspielraum zu, sondern dieses kann nur dann wirksam auf Ansprüche gegen den Vorstand verzichten, wenn dies durch das Interesse der Stiftung selbst gerechtfertigt ist.⁸⁸

Von vornherein ausgeschlossen ist eine Entlastung durch die Stiftungsaufsicht, da sie nicht zur Verfügung über das Stiftungsvermögen berechtigt ist. Eine Haftung des Stiftungsvorstands entfällt somit nicht schon deshalb, weil die Stiftungsaufsicht ein

85 BGH WM 1991, 281; BGH WM 1992, 224; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Auflage 2005, Rn. 3034 ff.

86 Vgl. nur *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, § 14 VI 1, S. 428.

87 BGH ZIP 2004, 407, 409 (zur Genossenschaft); *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002, § 14 VI 1, S. 429 ff.; *Baumbach/Hueck-Zölner*, GmbHG, 18. Auflage 2006, § 46 Rn. 41 ff.

88 So *Reuter*, Non Profit Law Yearbook 2002, S. 157, 167; *Schwintek*, ZSt 2005, 108, 115 f.; weitergehend *Ries*, Stiftung & Sponsoring, 6/2002, S. 20, 22.

bestimmtes pflichtwidriges Handeln des Vorstands nicht beanstandet hat.⁸⁹ Vielmehr kann das Verhalten der Stiftungsaufsicht allenfalls unter Verschuldensgesichtspunkten relevant werden: Hat der Stiftungsvorstand eine mit dem Stifterwillen unvereinbare Maßnahme getroffen, nachdem die Stiftungsaufsicht eine entsprechende Änderung der Satzung genehmigt und die Maßnahmen auch danach nicht beanstandet hat, kann es an einem Verschulden fehlen.⁹⁰ Dies wird man jedenfalls dann anzunehmen haben, wenn die Stiftungsaufsicht das Handeln ausdrücklich genehmigt und der Stiftungsvorstand keine Zweifel an der Richtigkeit der Entscheidung haben musste. Keinesfalls reicht es für einen Ausschluss des Verschuldens aus, dass die Stiftungsaufsicht Kenntnis von der Pflichtwidrigkeit des Handelns des Vorstandes hat und nicht einschreitet. Denn die Pflicht des Vorstandes zur Beachtung der rechtlichen Bestimmungen und die Pflicht der Stiftungsbehörde zur Rechtsaufsicht bestehen unabhängig voneinander.⁹¹

4. Verjährung

Ansprüche gegen GmbH-Geschäftsführer verjähren nach § 43 IV GmbHG in fünf Jahren nach Anspruchsentstehung. Mangels besonderer Regelung verjähren Schadensersatzansprüche gegen Vereins- und Stiftungsvorstände nach §§ 195, 199 BGB in drei Jahren nach Anspruchsentstehung und Kenntnis des Vereins bzw. der Stiftung, wobei diesen nach allgemeinen Grundsätzen die Kenntnis ihrer Organe zuzurechnen ist.

V. Organaußenhaftung

Das Haftungsrisiko von Organmitgliedern wird nicht nur durch die Organinnenhaftung geprägt, sondern hängt auch davon ab, unter welchen Voraussetzungen Haftungsansprüche Dritter bestehen können. Eine Organaußenhaftung kann sich zum einen aus Pflichtverletzungen bei der Inanspruchnahme persönlichen Vertrauens des Organs im Rahmen von Vertragsverhandlungen zwischen der Einrichtung und einem Dritten aus §§ 280 Abs. 1, 311 Abs. 3, 241 Abs. 2 BGB ergeben. Insoweit ist aber festzustellen, dass Organmitglieder in der Regel nur für ihre Einrichtung handeln, d.h. Dritten gegenüber kein persönliches Vertrauen in Anspruch nehmen. Des Weiteren sind die Organe Dritten nach § 179 BGB zur Erfüllung oder zum Schadensersatz verpflichtet, wenn sie ohne entsprechende Vertretungsmacht einen Vertrag für die Organisation mit dem Dritten schließen. Ferner kann sich eine deliktische Haftung des Organs nach § 823 Abs. 1 BGB ergeben. Insoweit ist zu beachten, dass der BGH bestimmte Garantienpflichten nicht nur dem Verband also solchem, sondern auch

89 Vgl. auch *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 2001, S. 204.

90 KG v. 6.7.1970 Stiftungsrechtsprechung Bd. III, S. 35, 37.

91 *Schwintek*, ZSt 2005, 108, 111; a.A. *Schauhoff* in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Auflage 2005, § 3 Rn. 115.

dem handelnden Organ auferlegt.⁹² Bei der deliktischen Haftung wegen Verletzung eines Schutzgesetzes gem. § 823 Abs. 2 BGB hat vor allem die Haftung des Arbeitgebers für nicht abgeführte Sozialversicherungs- und Rentenbeiträge nach §§ 823 Abs. 2 BGB, 266a StGB⁹³ und die Haftung wegen Veruntreuung von Vermögenswerten der Einrichtung durch ein Organmitglied nach §§ 823 Abs. 2 BGB, § 266 StGB Bedeutung. Ein weiterer Fall der Organaußenhaftung ist die deliktische Haftung nach § 64 GmbHG, § 42 II BGB, §§ 86, 42 II BGB wegen Insolvenzverschleppung.⁹⁴ Bei Kollegialorganen ist wiederum zu berücksichtigen, ob die verletzte Pflicht dem Organ als solchen oder jedem einzelnen Organmitglied obliegen hat.⁹⁵ Im Übrigen ist zu beachten, dass eine Organaußenhaftung durch satzungsmäßige Haftungsprivilegierungen nicht berührt wird. Diese betreffen vielmehr nur die Haftung der Organmitglieder gegenüber der Organisation im Innenverhältnis.

VI. Steuerliche Haftungstatbestände

Zur Durchsetzung steuerrechtlicher Pflichten statuiert das Steuerrecht eigene Haftungstatbestände für Organe, die für das Risiko einer Organhaftung bei Non Profit Organisationen von erheblicher Bedeutung sind. Dazu gehören vor allem die Haftung der Organmitglieder als gesetzliche Vertreter (§§ 34, 69 AO) sowie die steuerliche Spendenhaftung (vgl. z.B. § 10b Abs. 4 EStG).

1. Haftung als gesetzlicher Vertreter

Nach § 69 AO haften die gesetzlichen Vertreter (§ 34 AO) persönlich, soweit Ansprüche aus dem Steuerverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden. Die Haftung umfasst auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge. Sinn und Zweck der Regelung ist es, dass diejenigen, die als Vertreter die steuerlichen Pflichten des Steuerschuldners zu erfüllen haben, für den Schaden einstehen müssen, der dem Fiskus aus der schuldhaften Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten entsteht.⁹⁶ Steuerschuldner und gesetzlicher Vertreter haften als Gesamtschuldner (§ 44 AO).

Die Haftung nach § 69 AO erstreckt sich insbesondere auch auf die Geschäftsführer einer GmbH und die Vorstände eines Vereins oder einer Stiftung. Dies gilt insbesondere im Zusammenhang mit dem Steuerabzug vom Arbeitslohn.⁹⁷ Grundsätzlich sind die gesetzlichen Vertreter verpflichtet, bei Lohnzahlungen die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Nichts anderes gilt auch bei anderen Steuerarten, z.B. im

92 BGHZ 109, 297, 302 ff. (»Baustoff«).

93 Vgl. etwa BGHZ 133, 370, 374 ff.

94 BGHZ 126, 181, 190.

95 Vgl. BGHZ 133, 370, 377 ff.

96 Vgl. BFH BStBl. II 1998, 2, 5.

97 Vgl. dazu BFH BStBl. II 1998, 761.

Fall der Nichtklärung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder im Fall der späteren Aberkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit, wenn steuerliche Mehrforderungen entstehen.

Die Haftung nach § 69 AO wird durch Haftungsbescheid nach § 191 AO geltend gemacht. Die Haftung ist akzessorisch, d.h. sie setzt eine entsprechende Steuerschuld voraus (vgl. auch § 191 Abs. 5 AO). Die Finanzämter haben bei dem Erlass von Haftungsbescheiden ein Ermessen («... kann ...»). Nach § 219 AO ist die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners grundsätzlich gegenüber der Inanspruchnahme des Steuerschuldners subsidiär. Eine Haftung des einzelnen Organmitglieds kommt also nur in Betracht, wenn die Vollstreckung wegen der Steueransprüche gegen die Einrichtung erfolglos geblieben ist oder keinen Erfolg verspricht. Ausnahmen gelten bei Steuerhinterziehung und dem Steuerabzug vom Arbeitslohn.

Für die steuerliche Haftung von Organträgern in Kollegialorganen hat der BFH eigene Grundsätze aufgestellt⁹⁸: Grundsätzlich hat jedes Mitglied die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die der juristischen Person auferlegt sind (Grundsatz der Gesamtverantwortung). Allerdings kann die Verantwortlichkeit des einzelnen Organmitglieds durch eine Geschäftsverteilung begrenzt werden, was aber eine vorweg getroffene, eindeutige (und damit schriftliche) Klarstellung erfordert.⁹⁹ Dies gilt auch für einen mehrköpfigen Vereinsvorstand.¹⁰⁰ In diesem Fall bleibt aber immer noch eine Überwachungspflicht der anderen Vorstandsmitglieder. Soweit mehrere Vorstandsmitglieder haften, hat das Finanzamt ein Auswahlermessen. Dabei ist eine vorrangige Inanspruchnahme des zuständigen Vorstandsmitglieds regelmäßig nicht ermessensfehlerhaft.¹⁰¹

Eine Pflichtverletzung im Sinne der §§ 34, 69 AO wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Vorstandsmitglied sein Amt ehrenamtlich wahrnimmt.¹⁰² Die Pflichten, deren Erfüllung den gesetzlichen Vertretern nach § 34 AO auferlegt werden, bestehen ohne Rücksicht auf privatrechtlichen Vereinbarungen zwischen Verein und Organmitglied hinsichtlich der Vergütung. Eine Ehrenamtlichkeit kann allerdings im Rahmen der Verschuldensprüfung Bedeutung erlangen. Insoweit ist das bei ehrenamtlicher Funktionswahrnehmung nur »eingeschränkte persönliche Engagement« zu berücksichtigen.¹⁰³

Beauftragt der Vertreter einen Dritten (z.B. einen Mitarbeiter oder einen Steuerberater) mit der Wahrnehmung steuerlicher Pflichten, beschränkt sich seine Verpflichtung auf die sorgfältige Auswahl und kontinuierliche Überwachung dieser Personen.¹⁰⁴ Ergeben sich Anhaltspunkte für eine Vernachlässigung der steuerlichen Pflichten durch einen Mitarbeiter, muss der Vertreter für Abhilfe sorgen.¹⁰⁵ Besteht

98 BFH BStBl. II 1998, 761; BFH BStBl. II 2003, 556.

99 BFH BStBl. II 1984, 776, 778; BFH BStBl. II 1986, 384, 385.

100 BFH BStBl. II 1998, 761, 763; BFH BStBl. II 2003, 556, 560.

101 BFH BStBl. II 1998, 761, 765.

102 BFH BStBl. II 1998, 761, 763.

103 BFH BStBl. II 1998, 761, 763.

104 BFH BStBl. II 1995, 278, 279; *Intemann* in Pahlke/Koenig, AO, 2004, § 69 Rn. 89.

105 BFH/NV 1991, 283.

dagegen kein Anlass, an der Richtigkeit der von einem Steuerberater erstellten Erklärungen oder dessen Auskünften zu zweifeln, haftet der gesetzliche Vertreter nicht.¹⁰⁶

2. Spendenhaftung

Nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG, § 9 Abs. 3 S. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 9 GewStG haftet für die entgangene Steuer, »wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden«. ¹⁰⁷ Die Haftung beträgt bei Einkommen- und Körperschaftsteuer pauschal 40 v.H. der zugewendeten Beträge. Während die Ausstellerhaftung verschuldensabhängig ausgestaltet ist, setzt die Veranlasserhaftung kein Verschulden voraus. Allerdings hat der BFH inzwischen zutreffend entschieden, dass eine Fehlverwendung im Sinne von § 10 b Abs. 4 Satz 2 Alt. EStG nicht vorliegt, wenn Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet worden sind, der Körperschaft aber die Gemeinnützigkeit bei der späteren Veranlagung versagt wird.¹⁰⁸

Die Haftung nach § 10 b Abs. 4 Satz 2 EStG richtet sich zunächst an die Empfängerkörperschaft selbst, die die Zuwendung erhalten hat. Nach heute ganz h.M. haftet im Rahmen der so genannten Ausstellerhaftung nur die Körperschaft, der das Handeln und Verschulden des Organs nach allgemeinen Grundsätzen zugerechnet wird.¹⁰⁹ Für die Auffassung spricht, dass nur die Körperschaft im Rechtsverkehr als »Aussteller« der Bestätigung anzusehen ist, weil nur sie taugliche Spendenempfängerin sein kann. Im Fall der »Veranlasserhaftung« ist dagegen noch umstritten, ob neben der Körperschaft auch der konkret handelnde Funktionsträger, der die Fehlverwendung herbeigeführt hat, haften soll. Der BFH hat eine persönliche Haftung von Organträgern grundsätzlich bejaht.¹¹⁰ Auch dies ist nicht zweifelsfrei, weil das Organ wiederum nur für die Körperschaft tätig wird. Hält man eine persönliche Haftung des handelnden Organmitglieds für möglich, wäre weiterhin zu prüfen, ob die Körperschaft und das betreffende Organmitglied gleichrangig haften oder die Körperschaft vorrangig herangezogen werden muss. Richtigerweise sollte nur die Körperschaft selbst Haftungsschuldner sein.¹¹¹

106 BFH BStBl. II 1995, 278, 279.

107 Zur Spendenhaftung eingehend *Gerlach*, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005.

108 BFH DB 2004, 169, 170; vgl. auch *Gerlach*, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, S. 123 ff. mit weiteren Nachweisen.

109 Zuletzt BFH-NV 2002, 1220, 1221; Blümich-*Hofmeister*, § 10b EStG Rn. 80; Herrmann/Heuer/Raupach-*Brandt*, § 10b EStG Rn. 182.

110 BFH DStRE 1999, 624, 625.

111 *Wallenhorst*, DStZ 2003, 531, 534; ebenso auch OFD Frankfurt v. 15.12.2003 DStR 2004, 772 sub. 1.1.

VII. D & O Versicherungen

Angesichts der nicht unerheblichen persönlichen Haftungsrisiken von Organmitgliedern wird auch bei Non Profit Organisationen zunehmend der Abschluss von sog. D & O Versicherungen (*directors' and officers' liability insurance*) erwogen, um das Haftungsrisiko von Organmitgliedern bei reinen Vermögensschäden zu begrenzen.¹¹² Dabei empfiehlt es sich zunächst, den Versicherungsschutz (Risikoausschlüsse, Versicherungssumme, Kreis der versicherten Personen etc.) den individuellen Verhältnissen der jeweiligen Körperschaft anzupassen. Insoweit ist auch zu prüfen, ob ein Selbstbehalt der Organmitglieder angemessen ist, um ausreichende Verhaltensanreize zu setzen. Eine D & O Versicherung wird von der Einrichtung abgeschlossen, die regelmäßig auch die Prämienzahlung übernimmt. In organisationsrechtlicher Hinsicht bedarf es bei der GmbH nach h.M. zumindest im Innenverhältnis eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung, weil der Abschluss einer solchen Versicherung möglicherweise Vergütungscharakter hat, zumindest aber in seiner Wirkung einer Haftungsmilderung gleichkommt.¹¹³ Überträgt man diese Grundsätze auf den Verein, müsste regelmäßig ein Beschluss der Mitgliederversammlung herbeigeführt werden.¹¹⁴ Bei einer Stiftung wäre schließlich, wenn man eine D & O Versicherung wie eine Haftungsmilderung behandelt, eine Satzungsbestimmung erforderlich. Nach Ansicht der Finanzverwaltung führt der Abschluss einer D & O Versicherung nicht zu einer Lohnzuwendung an das Vorstandsmitglied, wenn bestimmte Voraussetzungen eingehalten werden.¹¹⁵ In zivilrechtlicher Hinsicht kann der Abschluss einer solchen Versicherung schließlich im Innenverhältnis zwischen Verein und Vorstand unter dem Gesichtspunkt der Fürsorgepflicht zu einem Freistellungsanspruch des Organmitglieds führen.¹¹⁶

VIII. Zusammenfassung

Nicht nur bei gewinnorientierten Unternehmen, sondern auch bei Non Profit Organisationen (Verein, Gesellschaft, Stiftung) stellt sich die Frage nach der Haftung ihrer geschäftsleitenden Organe für Pflichtverletzungen. Um eine möglichst effiziente Kontrolle der Geschäftsleiter zu erreichen, empfiehlt sich zunächst die Schaffung eines zusätzlichen Kontrollorgans, um die *Non Profit Governance* zu verbessern. Organmitglieder von Non Profit Einrichtungen haften gegenüber ihrer Organisation grundsätzlich für jedes schuldhafte Fehlverhalten bei der Verwirklichung der Satzungszwecke. Allerdings ist ihnen – ebenso wie Geschäftsleitern von gewinnorien-

112 Vgl. zu solchen Versicherungen *Kiethe*, BB 2003, 537; zu speziellen Angeboten im Non Profit Bereich vgl. etwa *Peiniger*, *Stiftung & Sponsoring* 2001, 20 f.; *Schieß/Kipperfabrenberg*, *DStR* 2006, 145 ff.

113 Vgl. *Baumbach/Hueck-Zölner/Noack*, *GmbHG*, 18. Auflage 2006, § 43 Rn. 108.

114 A.A. *Kipperfabrenberg*, *Haftungsbeschränkungen für Verein und Vorstand*, 2005, S. 264 ff.

115 Vgl. dazu näher *FinMin Niedersachsen v. 25.1.2002 DStR* 2002, 678.

116 *LG Bonn NJW-RR* 1995, 1435, 1436.

tierten Unternehmen – ein weites Handlungsermessen bei ihrer geschäftsleitenden Entscheidungen zuzubilligen (*business judgment rule*). Wird in Kollegialorganen das Ressortprinzip eingeführt, bleibt trotzdem jedes einzelne Organmitglied zur Überwachung der anderen Organmitglieder verpflichtet. Soweit sich aus der Satzung bzw. dem Anstellungsvertrag nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, führt eine ehrenamtliche Aufgabenwahrnehmung für sich genommen noch nicht zu einer Haftungsmilderung. Neben einer Binnenhaftung des Organs gegenüber seiner Einrichtung kann ein pflichtwidriges Organhandeln ferner eine Außenhaftung gegenüber Dritten sowie eine Haftung für Steuerschulden auslösen. Angesichts dieser vielfältigen Haftungsrisiken kann selbst bei Non Profit Einrichtungen der Abschluss von sog. D & O Versicherungen zugunsten der Organmitglieder sinnvoll sein. Schließlich hat die Untersuchung gezeigt, dass auch in Hinsicht auf die Organhaftung rechtsformabhängige Unterschiede zwischen Vereinen, Gesellschaften und Stiftungen bestehen. Während z.B. bei Vereinen und Gesellschaften die Mitgliederversammlung der Geschäftsleitung Weisungen bzw. Entlastung erteilen kann, fehlt es bei der Stiftung an einem Organ, das zu privatautonomen Entscheidungen über die Geschicke der Stiftung befugt ist. Nichts anderes gilt auch für die Stiftungsaufsicht, die auf eine reine Rechtskontrolle des Vorstandshandelns beschränkt ist.

IX. Summary

The issue of liability of managing bodies for a breach of duty arises not only for profit-oriented undertakings but also with non-profit organisations (associations, societies, foundations). In order to achieve the most efficient possible monitoring of directors, it is recommended initially to create an additional controlling body to improve non-profit governance. The board members of non-profit institutions are generally answerable to their organisation for any culpable behaviour in the fulfilment of objects laid down in the articles. Nevertheless, as with the management of profit oriented undertakings, they may be accorded further discretion to act in their management decision-making (*business judgment rule*). If in a collegial body the principle of separate departments is adopted, each individual board member remains under an obligation to monitor the other members. Unless otherwise provided for in the articles or terms of service, the performance of an honorary role does not in itself result in mitigation of liability. Alongside the internal liability of the body towards its institution, a breach of duty can also trigger external liability towards a third party or taxation liability. In view of this multiplicity of liability risks, even non-profit institutions are advised to take out so-called D & O insurance for the benefit of board members. Finally this investigation has shown that there are also differences between associations, societies and foundations with regard to the liability of their managing bodies resulting from legal reforms. Whereas, for example, with the associations and societies the general meeting can issue instructions to, or approve the actions of, the management, the foundation lacks a body which is empowered to take autonomous decisions regarding the ultimate fate of the foundation. The same applies to state control of foundations, which is restricted to a purely legal control of executive board actions.

Die Kontrolle des Stiftungsvorstands durch Stifter und Destinatäre

CHRISTIAN KERSTING

I. Einleitung	57	3. Analoge Anwendbarkeit der §§ 525 bis 527 BGB	64
II. Satzungsvorschriften	58	4. Kontrolle durch den Stifter	67
III. Stiftungsaufsicht	59	5. Kontrolle durch die Destinatäre	68
IV. Gesetzliche Kontrollmöglichkeiten von Stiftern und Destinatären	61	V. Kontrollrechte von Zustiftern und Spendern?	70
1. Meinungsstand	61	VI. Zusammenfassung	72
2. Ausgangspunkt der eigenen Meinung	63	VII. Summary	72

I. Einleitung

Im Jahr 1961 gründeten *Charles und Marie Robertson* die *Robertson Stiftung*, die sie mit Aktien im Wert von damals 35 Millionen Dollar ausstatteten. Mittlerweile ist das Stiftungsvermögen auf 750 Millionen Dollar angewachsen. Mit diesem Geld sollte innerhalb der von der *Princeton University* getragenen *Woodrow Wilson School of Public and International Affairs* eine *Graduate School* errichtet werden, die Studenten auf den Staatsdienst vorbereiten und dabei den Schwerpunkt auf internationale Beziehungen legen sollte. Die Gelder sollten getrennt von dem Vermögen der Universität verwaltet werden. Der Vorstand der Stiftung besteht aus vier von der Universität benannten Vorstandsmitgliedern und drei von der Stifterfamilie benannten Vorstandsmitgliedern.

Die von der Familie benannten Vorstandsmitglieder haben nun die anderen Mitglieder des Vorstands sowie die *Universität Princeton* verklagt. Es geht den Klägern dabei u.a. um die Rückzahlung angeblich zweckentfremdeter Gelder in Höhe von 200 Millionen Dollar. Außerdem wehren sich die Kläger gegen einen mit der Mehrheit der von der Universität ernannten Vorstandsmitglieder gefassten Vorstandsbeschluss, wonach das Stiftungsvermögen nun doch gemeinsam mit dem Universitätsvermögen verwaltet werden soll, obwohl die Rendite des Stiftungsvermögens bislang regelmäßig besser war als die Rendite des Universitätsvermögens. Die Behauptungen der Kläger erwiesen sich dabei im bisherigen Verfahren keineswegs als aus der Luft gegriffen. Dies zeigt sich nicht zuletzt daran, dass das angerufene Gericht einen Antrag der Beklagten auf Abweisung der Klage im summarischen Verfahren abgelehnt hat.

1 Zu dem hier nur cursorisch geschilderten Fall *Robertson v. Princeton* siehe die Webseite der Kläger (www.robertsonvprinceton.org) sowie Spiegel Online, 29.11.2006, Spender wollen 750 Millionen Dollar zurück, <http://www.spiegel.de/unispiegel/studium/0,1518,451188,00.html>.

Dieser Fall lässt deutlich das sachliche Problem erkennen, das hier – natürlich nach deutschem Recht – diskutiert werden soll: Es ist nicht selbstverständlich, dass die Stiftungsorgane die Vorgaben der Satzung einhalten. Die Sicherstellung, dass der Stifterwillen verwirklicht wird, erfordert vielmehr eine effiziente Kontrolle des Vorstands, die anders als bei Handelsgesellschaften nicht durch Gesellschafter als residuäre Eigentümer ausgeübt werden kann. Es fehlt ein handlungsfähiger Prinzipal im Sinne der Prinzipal-Agent-Theorie². Prinzipal wäre im Fall einer Stiftung der objektive Stifterwille, der sich jedoch nicht losgelöst von den Organen der Stiftung und damit auch nicht gegen sie artikulieren kann. Damit stellt sich die Frage, welche Kontrollmöglichkeiten dem Stifter oder den Destinatären zukommen. Wenden wir uns also der Rechtslage in Deutschland zu.

II. Satzungsvorschriften

Das BGB enthält keine ausdrücklichen Bestimmungen über die Kontrolle des Stiftungsvorstands. Vorschriften hierüber zählen auch nicht zu den zwingenden Bestandteilen der Satzung.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Satzung keine Bestimmungen enthalten kann, welche eine Kontrolle des Vorstands zum Ziel haben. Der Stifter kann Aufsichtsgremien vorsehen³ und durch Regelungen zur Bildung des Vorstands und der Aufsichtsgremien weitere Kontrollmöglichkeiten schaffen⁴. Er kann sich auch selbst zum Vorstand auf Lebenszeit ernennen oder sich das Recht vorbehalten, den Vorstand jederzeit abberufen zu können⁵. Ferner hat er die Möglichkeit, auch Destinatäre zur Kontrolle zu berufen⁶.

Eine Kontrolle des Vorstands durch Stifter und Destinatäre ist also jedenfalls dann möglich, wenn dies in der Satzung vorgesehen ist. Sofern diesen Personen in direkter oder analoger Anwendung der §§ 86 und 30 BGB eine Stellung als besondere Vertreter der Stiftung zukommt, können sie Schadensersatz- und Unterlassungsansprüche der Stiftung gegen den Vorstand im Namen der Stiftung geltend machen⁷. Jedenfalls

² Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 206 ff. mwN.

³ Zur Möglichkeit der Schaffung weiterer Organe neben dem Vorstand siehe Palandt⁶⁶/*Heinrichs*, § 81 Rn. 10 (2007); *Milatz/Kemcke/Schütz*, Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht (2004), S. 45 f.; *Soergel¹³/Neuhoff*, § 85 Rn. 11, 22 (2000); *MünchKomm⁵/Reuter*, § 85 Rn. 10 (2006) mwN; *Erman¹¹/Werner*, § 85 Rn. 8 f. (2004); *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (302 f.).

⁴ Dies ergibt sich bereits aus §§ 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5, 85 BGB.

⁵ *Staudinger¹³/Rawert*, § 86 Rn. 4 f. (1995); siehe auch *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 208 f.

⁶ Destinatären können Verwaltungs- und Mitwirkungsrechte eingeräumt werden: OLG Hamburg, 31.08.1994, 13 U 33/93, in: ZIP 1994, 1950 ff.; OLG Koblenz, 17.12.2001, 12 U 1334/01, in: JR 2003, 21 (22); Palandt⁶⁶/*Heinrichs*, § 85 Rn. 4 (2007); *Soergel¹³/Neuhoff*, § 85 Rn. 12 ff., 22 (2000); *Staudinger¹³/Rawert*, § 85 Rn. 11 (1995) mwN; *Erman¹¹/Werner*, § 85 Rn. 8 f. (2004); *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (302 f., 304 f.).

⁷ Vgl. *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht (2006), S. 282, 284; *MünchKomm⁵/Reuter*, § 85 Rn. 19 (2006).

können sie aufgrund der ihnen durch die Satzung eingeräumten Rechte im eigenen Namen gegen die Stiftung klagen⁸.

Hieran zeigt sich eine Flexibilität des deutschen Stiftungsrechts, die eine auf den Einzelfall zugeschnittene sorgfältige Ausgestaltung des Kontrollsystems durch den Stifter ermöglicht. Dass es jedoch nicht damit getan ist, lediglich den Destinatären entscheidenden Einfluss auf die Zusammensetzung des Vorstands einzuräumen, zeigt aber der kursorisch geschilderte Fall *Robertson gegen Princeton*⁹. Denn auch die Interessen der Destinatäre, insbesondere eines einzigen Destinatärs, können von den im Stifterwillen zum Ausdruck gekommenen Interessen der Stiftung divergieren. Da hier jedoch kein kautelarischer Vorschlag angestrebt ist, soll es bei diesen Überlegungen zur Gestaltungsfreiheit des Stifters bleiben.

III. Stiftungsaufsicht

Die Rechtslage in Deutschland ist also dadurch gekennzeichnet, dass das Stiftungsrecht des BGB keine Vorschriften über die Kontrolle des Stiftungsvorstands enthält, sondern der Gestaltungsfreiheit des Stifters großen Raum gibt.

Dennoch wird diese Haltung allein der Problematik nicht gerecht. Da es in der Stiftung an einem handlungsfähigen Prinzipal fehlt, der aus Eigeninteresse auf die Einhaltung der Satzung drängt, stellt sich die Frage nach der Kontrollausübung bei einem Versagen der satzungsmäßigen Kontrollmechanismen¹⁰. Sie stellt sich in gleicher Weise, wenn solche satzungsmäßigen Kontrollmechanismen fehlen.

Auf eine Kontrollausübung bei fehlenden oder ineffizienten satzungsmäßigen Kontrollmechanismen kann auch nicht verzichtet werden. Insbesondere lässt sich nicht argumentieren, ein Stifter, der es versäume, effiziente Kontrollmechanismen zu etablieren, habe es sich selbst vorzuwerfen, wenn sein Stifterwille unterlaufen werde¹¹. Denn zum einen kann selbst der ausgefeilteste Kontrollmechanismus nichts dagegen ausrichten, wenn Kontrollierte und Kontrolleure die Stiftung kollusiv schädigen¹². Zum anderen besteht auch ein Interesse der Allgemeinheit an der Funktionsfähigkeit des Instituts der Stiftung. Wenn der Gesetzgeber »bürgerschaftliches Engagement«

8 Vgl. BGH, 22.01.1987, III ZR 26/85, in: BGHZ 99, 344 = NJW 1987, 2364 (2365 f.); LG Mainz, 23.05.2002, 12 HK.O 70/01, in: NZG 2002, 738 (739); weitergehend *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht (2006), S. 288 ff. mwN. Zu einklagbaren Rechten des Destinatäre auf Stiftungsleistungen siehe OLG Hamm, 17.10.1991, 22 U 12/91, in: NJW-RR 1992, 451 f.

9 Siehe oben Fn. 1.

10 Vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 238 f., 262.

11 So aber wohl *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht (2006), S. 282; *Seifart/v. Campenhausen/Hof*, § 11 Rn. 33.

12 Siehe auch MünchKomm³/Reuter, § 85 Rn. 18 (2006); *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (303).

fördern will¹³, so muss er potentiellen Stiftern signalisieren, dass er ihren Stifterwillen zu schützen weiß. Anderenfalls droht ein Versiegen der Bereitschaft zu stiften¹⁴.

Der Gesetzgeber hat daher eine Stiftungsaufsicht nach Landesrecht vorgesehen. Diese übt die Rechtsaufsicht über die Stiftungen aus, wobei sich die jeweiligen Befugnisse der Aufsicht nach Landesrecht richten. Die jeweilige Stiftungsaufsicht kann rechtswidrige Maßnahmen der Stiftungsorgane beanstanden und aufheben sowie notfalls Mitglieder von Stiftungsorganen abberufen¹⁵. Zudem kann sie auch im Namen der Stiftung Schadensersatzansprüche gegen Organmitglieder geltend machen oder der Stiftung hierfür einen besonderen Vertreter bestellen, falls dies nicht durch die Organe der Stiftung selbst geschieht¹⁶.

Dennoch gewährt auch die Stiftungsaufsicht keinen ausreichenden Schutz. Denn der Staat hat nicht an allen Stiftungen ein gleich großes Interesse. Während sein Interesse an gemeinnützigen Stiftungen naturgemäß groß ist, ist sein Interesse an rein privatnützigen Familienstiftungen geringer. Dieser Umstand hat auch in den Landesstiftungsgesetzen seinen Niederschlag gefunden. Die landesrechtlichen Regelungen nehmen den durch die Stiftungsaufsicht gewährten Schutz nämlich selbst zurück, soweit es um Stiftungen geht, die ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen¹⁷. Es ist aber auch denkbar, dass die Verwaltung auch solchen Stiftungen reserviert gegenübersteht, die *nicht* ausschließlich oder überwiegend privaten Zwecken dienen. Man denke nur an Stiftungen einer Partei, die zwar nicht verboten ist, aber doch im Verdacht fragwürdiger Ansichten steht. Ebenfalls denkbar ist, dass manche Stiftungen der Verwaltung auch schlicht gleichgültig sind. Darüber hinaus lassen sich auch Beispiele finden, in denen Stiftung, Stifter und Stiftungsaufsicht kollusiv zusammenwirken¹⁸. Dem Befund, die Verwaltung sei allenfalls noch zufällig stiftungsinteressiert, so dass die Stiftungsaufsicht das Fehlen eines eigeninteressierten und handlungsfähigen Prinzipals bei der Stiftung nicht kompensieren könne¹⁹, ist daher uneingeschränkt zuzustimmen.

Schlägt man den Bogen zurück zu der hier behandelten Problematik der Kontrollmöglichkeiten von Stiftern und Destinatären, so stellt sich die Frage, inwiefern diese

13 Vgl. den Referentenentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 14.12.2006 (www.bundesfinanzministerium.de).

14 *Hommelhoff*, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa* (2001), 227 (234); *Wernicke*, *ZEV* 2003, 301 (303). Vgl. auch *MünchKomm⁵/Reuter*, § 85 Rn. 19 (2006), der zu Recht betont, die Sicherung des gesetz- und satzungsmäßigen Handelns der Stiftungsorgane liege auch im Interesse der Allgemeinheit und nicht nur im Interesse des Stifters.

15 Vgl. nur Art. 20 f. BayStG; §§ 6 ff. StiftG NW; § 6 StiftG HH.

16 Vgl. nur Art. 23 BayStG, § 11 StiftG NW. Siehe auch § 6 Abs. 4 StiftG HH.

17 Vgl. nur Art. 18 Abs. 1, 1 Abs. 3 BayStG; § 11 StiftG NW, § 5 Abs. 1 S. 2 StiftG HH. Vgl. auch *Wernicke*, *ZEV* 2003, 301 (304).

18 *MünchKomm⁵/Reuter*, § 85 Rn. 20 (2006), verweist auf den Fall BGH, 22.01.1987, III ZR 26/85, in: BGHZ 99, 344 = NJW 1987, 2364 ff., in denen Destinatäre sich vergeblich gegen die nach Auffassung des OVG Lüneburg, 18.09.1984, 10 A 102/82, in: NJW 1985, 1572 (1573), wahrscheinlich rechtswidrige Umwandlung einer Familienstiftung in eine gemeinnützige Stiftung wandten sowie auf den Fall VGH Mannheim, 17.09.1984, 10 S 1697/84, in: NJW 1985, 1573 (1574).

19 Ausführlich hierzu *MünchKomm⁵/Reuter*, § 85 Rn. 19 (2006); *ders.*, *Non Profit Law Yearbook* (2002), 157 (170 f.).

Personen auf die Stiftungsaufsicht dahingehend einwirken können, dass diese gegen ein unrechtmäßiges Handeln der Organe einschreitet. Die Antwort ist enttäuschend. Stiftern und Destinatären bleibt nur die Möglichkeit, ein solches Einschreiten anzuregen. Rechtlich haben sie keine Möglichkeit, die Stiftungsaufsicht zum Eingreifen anzuhalten. Entsprechende Klagen vor den Verwaltungsgerichten sind unzulässig, da diese Personen keine Verletzung in eigenen Rechten geltend machen können (§ 42 Abs. 2 VwGO)²⁰.

IV. Gesetzliche Kontrollmöglichkeiten von Stiftern und Destinatären

Im Hinblick auf die Kontrolle des Stiftungsvorstands erweist sich diese Situation insbesondere dann als unbefriedigend, wenn die Satzung der Stiftung keine besonderen Kontrollmöglichkeiten vorsieht, sondern sich damit begnügt, Regelungen für die Besetzung des Vorstands aufzustellen. Es soll daher nun der Frage nachgegangen werden, ob das Gesetz entgegen dem ersten Anschein dem Stifter und den Destinatären nicht doch Kontrollmöglichkeiten einräumt.

Rechtspolitisch geht es um die Frage, welche *default rule* das Gesetz festlegen sollte, d.h. welche Auffangregel es für den Fall zugrundelegen sollte, dass sich im Stiftungsgeschäft keine Regelungen über die Kontrolle des Vorstands finden. Sollte in diesem Fall auf eine privatrechtliche Vorstandskontrolle verzichtet und allein auf die staatliche Aufsicht gesetzt werden? Oder sollte die Auffangregel privatrechtliche Kontrollelemente neben der staatlichen Aufsicht vorsehen? Rechtspolitisch ist mit *Reuter*²¹ davon auszugehen, dass ein privatrechtliches Kontrollelement vonnöten ist. Die zuvor herausgearbeiteten Defizite der Staatsaufsicht machen dies deutlich.

Nachfolgend wird diesen Fragen nun jedoch nicht weiter rechtspolitisch, sondern auf dem Boden des geltenden Rechts nachgegangen. Um das Ergebnis vorwegzunehmen: Stifter und Destinatäre haben bereits nach geltendem Recht die Möglichkeit, auch ohne entsprechende Satzungsregel die Einhaltung von Gesetz und Satzung gegebenenfalls auch gerichtlich einzufordern.

1. Meinungsstand

Gleicher Auffassung war im Jahr 1909 auch das Reichsgericht, welches für eine Familienstiftung preußischen Rechts die Destinatärsklage anerkannte²². Dem haben sich einige Stimmen in der Literatur angeschlossen²³. Von anderer Seite wird allerdings

20 BVerwG, NJW 1985, 2964 (2964); OVG Lüneburg, 18.09.1984, 10 A 102/82, in: NJW 1985, 1572 (1573); *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht (2006), S. 279 f. mwN; *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 254 ff.; *Staudinger*¹⁵/*Rawert*, § 85 Rn. 19 (1995) mwN; *MünchKomm*⁵/*Reuter*, Vor § 80 Rn. 78 (2006); *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (303 f.).

21 *MünchKomm*⁵/*Reuter*, § 85 Rn. 18 ff. (2006).

22 RG, 04.02.1909, 251/08 IV, in: JW 1909, 160.

23 Allerdings nur unter der – im Fall des RG erfüllten, dort wohl aber nicht tragenden – Voraussetzung, daß ein klagbarer Anspruch auf Stiftungsleistungen besteht: *Ebersbach*,

entgegen, diese Entscheidung sei durch Besonderheiten des preußischen Familienstiftungsrechts beeinflusst und könne nicht auf das gegenwärtige Recht übertragen werden²⁴. Rechtsprechung und herrschende Lehre erkennen mit dem Klagerecht verbundene Kontrollrechte der Destinatäre daher nur an, wenn diese in der Stiftungssatzung vorgesehen sind²⁵.

Ganz zu befriedigen vermag diese Haltung indes nicht. Abgesehen von den bereits angesprochenen rechtspolitischen Überlegungen lassen sich auch rechtliche Einwände vorbringen. Soweit sich die herrschende Meinung gegen die Heranziehung des Urteils des Reichsgerichts ausspricht, ist ihr zwar durchaus darin beizupflichten, dass bei Familienstiftungen die Möglichkeit der Aufhebung der Stiftung durch »Familienschluss« nicht mehr besteht²⁶, so dass die Bindung der Familienangehörigen an eine Familienstiftung nun geringer ist. Es mag sich auch argumentieren lassen, dass man dem Urteil aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Rechtsänderungen sowie seines Fokus auf die Familienstiftung keine für das geltende Stiftungsrecht prägende Kraft entnehmen kann. Doch sind die Ausführungen des Reichsgerichts allgemeiner als die herrschende Meinung annimmt. Die Grundüberlegung des Reichsgerichts, dass sich »die Beziehungen der stiftungsberechtigten Familienmitglieder zur Stiftung nicht in einem gewöhnlichen Gläubigerverhältnis erschöpfen, dass diese Familienmitglieder vielmehr in einem besonders gearteten, engeren und intimeren Verhältnis zur Familienstiftung stehen« trifft auch heute noch zu, und zwar über den engen Bereich der Familienstiftungen hinaus. Der Destinatär ist eben kein *quivis ex populo*, sondern durch den Stifterwillen besonders ausgewiesen²⁷.

Die entscheidende Frage, ob aus diesem Näheverhältnis ein Recht der Destinatäre abgeleitet werden kann, gesetz- und satzungsmäßiges Verhalten der Stiftungsorgane im Klagewege einzufordern, ist damit noch nicht beantwortet. Das Reichsgericht hat sie bejaht, die herrschende Meinung verneint sie heute, weil die Nähebeziehung nicht mehr in dem gleichen Maße gegeben sei wie zu Zeiten des Reichsgerichts.

Keineswegs zu überzeugen vermag dabei das weitere Argument der herrschenden Meinung, die Einräumung von Klagerechten an die Destinatäre verbiete sich, weil diese keiner Treuepflicht unterlägen²⁸. Zum einen ist hier mit *Reuter* darauf hinzuweisen, dass sich dieser Einwand dann auch gegen die Möglichkeit des Stifters richten müsste, den Destinatären durch die Satzung entsprechende Rechte zu gewähren²⁹. Diesen Schluss zieht die herrschende Meinung indes nicht. Zum anderen sind entsprechende Klagerechte den Destinatären im Interesse der Stiftung eingeräumt, wor-

Handbuch des deutschen Stiftungsrechts (1972), S. 112; Soergel¹³/Neuhoff, § 85 Rn. 15 (2000); BGB-RGRK¹²/Steffen, § 85 Rn. 5 (1982).

24 Staudinger¹³/Rawert, § 85 Rn. 21 (1995).

25 Siehe oben in und bei Fn. 6 sowie *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts (1998), S. 164 ff.; Staudinger¹³/Rawert, § 85 Rn. 21 (1995); *Schwintek*, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts (2001), S. 300 ff.

26 Vgl. hierzu Art. 2 PrAGBGB sowie *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (303).

27 Siehe unten bei Fn. 61.

28 *Blydt-Hansen*, Die Rechtsstellung der Destinatäre der rechtsfähigen Stiftung Bürgerlichen Rechts (1998), S. 81 f.

29 *Reuter*, Non Profit Law Yearbook (2002), 157 (173).

aus sich zwingend ergibt, dass diese im Interesse der Stiftung auszuüben sind. Bereits hieraus lässt sich eine Treuepflicht entwickeln. Diese Überlegung trifft sich mit dem Gedanken von *Flume*, dass sich die Treuepflicht aus der Einbeziehung des Dritten in die Zuständigkeitsordnung der juristischen Person ergibt³⁰.

Abgerundet wird das Meinungsbild durch die Auffassungen von *Reuter* und *Wernicke*. *Reuter* plädiert für eine Rechtsfortbildung, derzufolge »Stiftungsinteressierten«, zu denen er den Stifter und seine Nachkommen sowie die individualisierbaren Destinatäre zählt, eine Notzuständigkeit zukommen soll, wenn die Stiftungsbehörde ein Einschreiten pflichtwidrig abgelehnt hat³¹. Diese Auffassung deckt sich mit der hier vertretenen Auffassung insofern, als sie ebenfalls um die Schließung von Schutzlücken bemüht ist. Problematisch erscheint indes, dass sie diese Zuständigkeit als Notzuständigkeit begreift und sie an eine Pflichtwidrigkeit seitens der Aufsichtsbehörde knüpft. Angesichts der nur eingeschränkten Aufsicht über bestimmte Stiftungen, insbesondere Familienstiftungen, würde die Schutzlücke damit nicht vollständig geschlossen. *Wernicke* nimmt demgegenüber an, dass sich Klagerechte von Destinatären bereits aus dem Stiftungszweck ableiten ließen, dies komme insbesondere bei Familienstiftungen in Betracht³². Hiermit bewegt er sich weitgehend zurück in Richtung des Reichsgerichts, ohne sich allerdings mit der entgegenstehenden herrschenden Meinung auseinanderzusetzen.

2. Ausgangspunkt der eigenen Meinung

Ausgangspunkt der hier entwickelten Meinung ist die Einordnung des Stiftungsgeschäfts. Hierbei handelt es sich nach herrschender Meinung um ein zweiaktiges Geschäft, welches aus einem organisationsrechtlichen und einem vermögensrechtlichen Teil bestehe. Der organisationsrechtliche Teil werde durch die Satzung beschrieben, der vermögensrechtliche Teil betreffe das Ausstattungsversprechen des Stifters im Sinne des § 81 Abs. 1 S. 2 BGB³³.

Betrachtet man den vermögensrechtlichen Teil des Stiftungsgeschäfts näher, so drängt sich die Frage nach einer Parallele zum Schenkungsrecht auf. Der Stifter erhält für das der Stiftung zur Verfügung gestellte, das »gewidmete« Vermögen, keine Gegenleistung und steht im wirtschaftlichen Ergebnis damit als Schenker dar³⁴. Selbst wenn man eine echte Schenkung zwischen Stifter und Stiftung – und damit die direkte Anwendbarkeit des Schenkungsrechts – mangels Vertragsschlusses verneinen will³⁵,

30 *Flume*, Die juristische Person (1983), S. 191. Hierzu *Reuter*, Non Profit Law Yearbook (2002), 157 (173).

31 MünchKomm⁵/*Reuter*, § 85 Rn. 19 ff. (2006); *ders.*, Non Profit Law Yearbook (2002), 157 (173). Zustimmend *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht (2006), S. 282, 287 f. Kritisch *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 337 ff. (Fn. 1461), S. 345 f. (Fn. 1490).

32 *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (305). Vgl. auch die Auffassung von *Erman*¹¹/*Werner*, § 85 Rn. 7 (2004).

33 *Soergel*¹³/*Neuhoff*, § 80 Rn. 3 (2000); *Staudinger*¹³/*Rawert*, § 80 Rn. 1 (1995); MünchKomm⁵/*Reuter*, §§ 80,81 Rn. 3 (2006). AA *Muscheler*, ZEV 2003, 41 ff.

34 So zu Recht *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (486).

35 Ausführlich hierzu *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (471 ff.).

so stellt sich doch die Frage nach der analogen Anwendbarkeit der Normen des Schenkungsrechts³⁶. Auf diesem Wege kann man auch zur – bislang soweit ersichtlich noch nicht näher betrachteten – Anwendung der §§ 525 bis 527 BGB gelangen, also der Normen über die Auflagenschenkung. Diese bieten dann einen gesetzlichen Anhaltspunkt, der es erlaubt, Kontrollrechte von Stiftern und Destinatären auch ohne entsprechende Satzungsbestimmung zu bejahen.

Dies soll nun sofort näher ausgeführt werden. Zunächst ist die analoge Anwendbarkeit der entsprechenden Vorschriften darzulegen. Anschließend ist zu untersuchen, inwiefern sich hieraus Kontrollrechte für Stifter und Destinatäre begründen lassen.

3. Analoge Anwendbarkeit der §§ 525 bis 527 BGB

Die ganz herrschende Meinung geht davon aus, dass eine analoge Anwendung des Schenkungsrechts auf den vermögensrechtlichen Teil des Stiftungsgeschäfts, d.h. auf die Zuwendungszusage des Stifters, in Betracht kommt³⁷. Dieses wird zwar vereinzelt mit der Begründung angezweifelt, es fehle an einer Bereicherung der Stiftung, da diese das ihr zugewendete Vermögen zu einem bestimmten Zweck zu verwenden habe³⁸. Dem ist jedoch zweierlei entgegenzuhalten. Zum einen ändert dies nichts an dem wirtschaftlichen Befund, dass der Schenker keine Gegenleistung für seine Vermögenshingabe erhält. Zum anderen kann aus der Zweckbindung des zugewandten Vermögens nicht gefolgert werden, dass eine Schenkung ausscheiden müsse. Das BGB kennt die Schenkung unter Auflage, und § 526 BGB zeigt gerade, dass eine Auflage den Wert des Geschenkes auch ausschöpfen kann³⁹.

Uneinigkeit besteht allerdings im Hinblick auf die Frage, welche Normen des Schenkungsrechts einer analogen Anwendung zugänglich sind⁴⁰. Während eine Auffassung generell von der analogen Anwendbarkeit des Schenkungsrechts ausgeht⁴¹ und sich hierfür auf die Entstehungsgeschichte des BGB berufen kann⁴², betonen gewichtige Stimmen in der Literatur die grundsätzliche Analogie zu den §§ 519 bis 534 BGB einerseits sowie die Notwendigkeit einer Differenzierung nach verschiedenen

36 Vgl. unten IV.3. sowie *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (486 ff.) mwN.

37 Nachweise bei *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (486 ff.); MünchKomm⁵/Reuter, § 85 Rn. 18 (2006).

38 *Hinz*, Die Haftung der Stiftung für Verbindlichkeiten des Stifters (1996), S. 88 ff.; *Neuhoff*, ZSt 2004, 90 (90 f.).

39 Dazu MünchKomm⁴/Kollhosser, § 525 Rn. 2 (2004); *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (475 f.); *Rawert*, Non Profit Law Yearbook (2005), 165 (173 f.); *Staudinger*¹³/*Wimmer-Leonhardt*, § 525 Rn. 2 f. (2005).

40 Zum folgenden vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 118 ff.; *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (486 ff.); MünchKomm⁵/Reuter, § 85 Rn. 18 (2006).

41 *Staudinger*¹²/*Coing*, § 82 Rn. 4 (1978) [Schenkungsrecht bzgl. der Haftung des Stifters]; *Flume*, Die juristische Person (1983), S. 141 [Schenkungsrecht bzgl. der Haftung des Stifters]; *Soergel*¹³/*Neuhoff*, §§ 80 Rn. 9 (2000); *Räbel*, ZEV 2006, 8 (9); BGB-RGRK¹²/Steffen, § 82 Rn. 4 (1982) [Schenkungsrecht bzgl. der Haftung des Stifters].

42 Ausführlich hierzu *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (487 ff.)

Tatbeständen andererseits⁴³. Diese wollen zwischen der Haftungsmilderung des Schenkers (§§ 521 bis 524 BGB), den Rechten des Schenkers bei seiner Verarmung (§§ 519, 528 f. BGB) sowie dem Widerrufsrecht des Schenkers bei grobem Undank (§§ 530 ff. BGB) differenzieren. Abgewogen wird zwischen den Interessen des Stifters, der wie ein Schenker freigebig handele, den Interessen der Stiftung, für die – im Gegensatz zu normalen Beschenkten – ihre Vermögensausstattung Existenzbedingung sei, sowie den Interessen Dritter und der Allgemeinheit⁴⁴. Auf diese Streitfragen soll hier nicht näher eingegangen werden. Für die vorliegende Untersuchung ist an dieser Diskussion lediglich interessant, dass die Vorschriften über die Schenkung unter Auflage in den §§ 525 bis 527 BGB nur insofern Erwähnung finden als sie – rein mathematisch – miteingeschlossen sind, wenn allgemein von den §§ 519 bis 534 BGB gesprochen wird, sie inhaltlich aber mit keinem Wort erwähnt werden⁴⁵.

Zunächst ist noch einmal festzuhalten, dass grundsätzliche Einigkeit über die Analogie zum Schenkungsrecht besteht. Hierfür spricht zum einen, dass sich der Stifter in einer Lage befindet, die derjenigen des Schenkers weitestgehend ähnelt. Er hat sich ohne Gegenleistung eines Teils seines Vermögens begeben. Zum anderen lässt sich auf die Entstehungsgeschichte des BGB verweisen. Bei den Beratungen wurde die Problematik gesehen und mehrheitlich eine Analogie befürwortet⁴⁶. Vor diesem Hintergrund spricht im Grundsatz nichts dagegen, auch die Vorschriften über die Schenkung unter Auflage analog anzuwenden. Allerdings ist auch hier – insofern ist den differenzierenden Ansichten Recht zu geben – eine Prüfung geboten, ob eine Analogie zu diesen Vorschriften mit dem Stiftungsrecht vereinbar ist.

a) § 525 BGB

Betrachten wir zunächst § 525 BGB der in seinem Absatz 1 einem Schenker das Recht einräumt, die Vollziehung der mit der Schenkung verbundenen Auflage zu verlangen, und in seinem Absatz 2 das gleiche Recht für die Zeit nach dem Tod des Schenkers der zuständigen Behörde gewährt, wenn die Vollziehung der Auflage im öffentlichen Interesse liegt. Gegen die Analogie zu dieser Norm bestehen keinerlei Bedenken:

Zum einen geht die Regelungsintention dieser Norm mit dem Stiftungsrecht vollkommen konform. Denn eine Stiftung ist aufgrund der mit ihr verbundenen Zweckbestimmung nichts anderes als eine verkörperte Auflage bezüglich des geschenkten Gegenstandes, nämlich des Vermögens. Während bei der Schenkung unter Auflage der Schenker einen Beschenkten auswählt und diesem ein Geschenk unter einer Auflage macht, stattet ein Stifter seine Stiftung mit Vermögen aus, das in bestimmter Weise zu verwenden ist. Diese Vorgehensweise ähnelt frappierend einer Schenkung unter Auflage.

43 *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (486 ff.); MünchKomm⁵/Reuter, § 85 Rn. 18 f. (2006); vgl. auch *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 118 ff.

44 Siehe die Nachweise in Fn. 43 sowie *Jakob*, ZSt 2005, 99 (100 ff.); *ders.*, ZSt 2005, 221 ff.; *Matschke*, ZSt 2004, 263 (263 f.); *Saenger*, ZSt 2004, 183 (183 ff., 187); *Staudinger*¹³/Rawert, § 80 Rn. 11 (1995).

45 Siehe die Nachweise in Fn. 43.

46 *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (487 ff., 491 f.).

Auch die Möglichkeit einer Behörde, die Vollziehung von Auflagen im öffentlichen Interesse zu verlangen, findet sich im Stiftungsrecht wieder. Dort kann die Stiftungsaufsicht die Stiftung zur Erfüllung des Stiftungszwecks anhalten, mit anderen Worten die Vollziehung der Auflage des Stifters erzwingen.

Zum anderen bestehen auch keine Bedenken gegen die aus der Norm ableitbare Berechtigung des Stifters, die Vollziehung der Auflage, d.h. die Erfüllung des Stiftungszwecks zu verlangen. Anders als bei Rückforderungsrechten wird die Stiftung hierdurch nicht in ihrer Existenz bedroht, sondern vielmehr gestärkt. Interessen Dritter werden nicht nachteilig berührt. Dass auch im übrigen keine Bedenken bestehen, dem Stifter dieses Recht einzuräumen, zeigt sich daran, dass es nach ganz herrschender Auffassung unproblematisch ist, wenn sich der Stifter entsprechende Kontrollrechte in der Satzung ausdrücklich vorbehält⁴⁷.

b) § 526 BGB

Die Frage der analogen Anwendbarkeit des § 526 BGB, der die Problematik der Aufлагenerfüllung bei mangelbedingtem unzureichendem Wert des Geschenks behandelt, ist hingegen zu verneinen. Diese Norm soll verhindern, dass die Auflage den Beschenkten über den Wert des geschenkten Gegenstandes hinaus belastet⁴⁸. Insofern passt sie nicht auf die Stiftung. Ist das gewidmete Vermögen nämlich unzureichend, so versteht es sich von selbst, dass die Stiftung ihrem Auftrag nicht nachkommen kann. Die Frage, ob sie gegebenenfalls eigenes Vermögen zuschießen muss, stellt sich nicht, da sie kein weiteres eigenes Vermögen hat.

c) § 527 BGB

Auch die Vorschrift des § 527 BGB, welche dem Schenker ein Rückforderungsrecht für den Fall einräumt, dass die Vollziehung der Auflage unterbleibt, ist einer analogen Anwendung auf die Stiftung entzogen. Hier droht zum einen die Gefahr, dass der Stiftung ihre Existenzgrundlage als juristische Person entzogen wird. Zum anderen hat bei der Stiftung die Erzwingung der Zweckerfüllung unbedingten Vorrang, weil die »Auflage« eben in einer juristischen Person verselbständigt ist. Dem Anliegen des § 527 BGB wird im Stiftungsrecht dadurch Rechnung getragen, dass der Stifter einen Anfallberechtigten für den Fall der Aufhebung der Stiftung bestimmen kann (§ 88 BGB). Indizwirkung für die weitere Untersuchung kann jedoch der zweite Absatz des § 527 BGB entfalten, da dieser deutlich macht, dass auch Dritten das Recht eingeräumt sein kann, die Vollziehung der Auflage zu verlangen.

d) Kein Vorrang des Stiftungsrechts

Gegen diese Überlegungen zu einer analogen Anwendung insbesondere des § 525 BGB auf das Stiftungsrecht könnte man einwenden, dass das Stiftungsrecht die §§ 525 ff. BGB verdrängt, weil es gerade dazu dient, einen alternativen Weg für die Übertra-

47 Siehe oben II.

48 Staudinger¹³/Wimmer-Leonhardt, § 525 Rn. 10, § 526 Rn. 1 ff. (2005).

gung von Vermögensbestandteilen unter gleichzeitigem Treffen von Bestimmungen über ihre Verwendung zu eröffnen. Es ließe sich argumentieren, dass dieser alternative Weg über eine eigenständige juristische Person, deren Daseinszweck in der Zweckerfüllung besteht, es ausschließt, auch auf die Bestimmungen über die Schenkung unter Auflage zurückzugreifen.

Gegenüber diesen Zweifeln ist jedoch zu betonen, dass die hier vorgeschlagene Anwendung des § 525 BGB, die – wie sogleich näher zu erläutern ist – zu einem Recht des Stifters auf Einforderung gesetz- und satzungsmäßigen Verhaltens führen würde, in keiner Weise mit den Vorgaben des Stiftungsrechts kollidiert. Die grundlegenden Unterschiede zwischen einer Stiftung und einer Schenkung unter Auflage werden keinesfalls eingeebnet.

Einwenden lässt sich auch nicht, dass es der Anwendung des § 525 BGB nicht bedarf, weil dessen Funktion, dem Willen des Schenkers Geltung zu verschaffen, im Stiftungsrecht gerade dadurch nachgekommen wird, dass die Stiftung rechtlich dauerhaft auf den Willen des Stifters festgelegt ist. Dieser Einwand vermag deswegen nicht zu überzeugen, weil diese Ausgestaltung des Stiftungsrechts angesichts der zuvor beschriebenen Kontrolldefizite nicht ausreicht, um dem Willen des Stifters nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich Geltung zu verschaffen. Gerade durch die Anwendung des § 525 BGB wird diese Lücke des Stiftungsrechts in systemgerechter Weise geschlossen und damit einem rechtspolitischen Desiderat entsprochen.

4. Kontrolle durch den Stifter

Wozu führt nun die Anwendbarkeit des § 525 BGB auf das Stiftungsgeschäft, d.h. auf das Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung? Wie bereits angedeutet, bedeutet das Recht, die Vollziehung der Auflage verlangen zu können, im Kontext der Stiftung, dass der Stifter von der Stiftung die Verfolgung des Stiftungszwecks verlangen kann.

Bei der Ausarbeitung dieses Rechts im einzelnen wird man allerdings Vorsicht walten lassen müssen. Für den Stifter kann aus § 525 BGB nicht das Recht abgeleitet werden, sein Ermessen an die Stelle des Ermessens des Vorstands zu setzen. Hieraus ergibt sich, dass § 525 BGB in erster Linie eine negatorische Funktion zukommt. Der Stifter kann in aller Regel kein bestimmtes Verhalten der Stiftungsorgane erzwingen, sondern sich lediglich gegen ein Verhalten wehren, das dem Stiftungszweck zuwiderläuft. Darüber hinaus wird man dem Stifter jedoch auch ermöglichen, sich allgemein gegen ein gesetz- oder satzungswidriges Verhalten der Stiftungsorgane zu wehren. Denn Stiftungszweck und Ausgestaltung der Satzung bedingen sich gegenseitig und lassen sich häufig nur schwer trennen. Die »Auflage« lässt sich daher durchaus so lesen, dass mit dem Vermögen nicht anders als nach Maßgabe von Gesetz und Stiftungssatzung verfahren werden darf. Damit ist ein Weg gefunden, der es dem Stifter ermöglicht, die Stiftungsorgane zu kontrollieren.

Als effizient erweist sich dieser Weg jedoch nur, wenn er dauerhaft begehbar ist. Insofern könnten sich die Verjährungsvorschriften als problematisch erweisen. Ginge man nämlich davon aus, dass der Anspruch auf Auflagenvollzug gemäß §§ 194 Abs. 1, 195 BGB in drei Jahren verjährt, so wäre eine effiziente Kontrolle durch den Stifter in Frage gestellt. Dieser Konsequenz ließe sich nur entgehen, wenn man das Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung als eine Art familienrechtliches Verhältnis im

Sinne des § 194 Abs. 2 BGB interpretieren würde, was zur Unverjährbarkeit der Ansprüche des Stifters führen würde. Letztlich erweisen sich die Bedenken hinsichtlich der Verjährung allerdings als unbegründet. Denn da es um negatorische Ansprüche des Stifters auf Unterlassung gesetzes- und satzungswidrigen Verhaltens geht, können nur die Ansprüche verjähren, die aus bestimmten Zuwiderhandlungen resultieren, nicht aber das Recht zur Kontrolle insgesamt⁴⁹.

Offen ist allerdings noch die Problematik der Vererbbarkeit. Der Anspruch auf Vollzug einer Auflage ist vererbbar⁵⁰. Es stellt sich jedoch im Stiftungsrecht die Frage, ob es in jedem Fall gerechtfertigt ist, einer auf Dauer angelegten Stiftung dauerhaft nicht nur den Stifter, sondern auch seine Erben als Kontrolleure zur Seite zu stellen. Abgesehen davon, dass eine dauerhafte Verbindung auch der Erben des Stifters zur Stiftung nicht in jedem Fall gewünscht oder sinnvoll sein mag, wäre dies erheblichen praktischen Schwierigkeiten ausgesetzt. Man denke nur an die Ausübung des Kontrollrechts in Erbengemeinschaft bzw. die nach einigen Generationen zwangsläufig auftretende Unsicherheit dahingehend, welchem Erben das Kontrollrecht nun zusteht. Eine solche Bestimmung müsste der Stifter daher in der Satzung treffen und auch die praktische Durchführung regeln⁵¹. Auflösen lässt sich die Problematik der Vererbbarkeit des Kontrollrechts aber nur, wenn man dieses als höchstpersönliches Recht des Stifters betrachtet würde, welches nicht auf den Erben übergeht⁵². Begründen lässt sich dieser Schritt mit einer Parallele zu den familienrechtlichen Ansprüchen, die als höchstpersönlich anerkannt sind⁵³. Für eine solche Parallele spricht, dass man die Stiftung durchaus als Geschöpf des Stifters begreifen kann. Schließlich verkörpert sie den Willen des Stifters im Zeitpunkt ihrer Errichtung.

5. Kontrolle durch die Destinatäre

Wenden wir uns nun der Frage nach einer Kontrolle durch die Destinatäre zu, so erweist sich die Lösung über § 525 BGB als schwieriger. Es ist zwar richtig, dass auch Dritten das Recht eingeräumt werden kann, die Erfüllung der Auflage einzuklagen. Ablesen lässt sich dies beispielsweise an § 527 Abs. 2 BGB. Jedoch muss eine solche Rechtsposition aus dem Schenkungsvertrag abgeleitet werden⁵⁴. Überträgt man dies auf das Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung, so führt uns dies zu der Ansicht zurück, dass ein Kontrollrecht der Destinatäre, d.h. deren Recht, die Einhaltung von Gesetz und Satzung gegebenenfalls im Klagewege durchzusetzen, durch den Stifter angeordnet sein muss⁵⁵.

49 Vgl. § 199 Abs. 5 BGB.

50 Zur Vererbbarkeit des Anspruchs auf Auflagenvollzug siehe nur Staudinger¹³/Wimmer-Leonhardt, § 525 Rn. 38, 45 (2005).

51 AA wohl MünchKomm³/Reuter, § 85 Rn. 21 (2006).

52 Zur Abgrenzung zwischen vererblichen und unvererblichen Rechtspositionen siehe nur MünchKomm⁴/Leipold, § 1922 Rn. 19 (2004).

53 Vgl. nur MünchKomm⁴/Leipold, § 1922 Rn. 81 (2004).

54 MünchKomm⁴/Kollbosser, § 525 Rn. 9 (2004); Staudinger¹³/Wimmer-Leonhardt, § 525 Rn. 39 (2005).

55 Siehe hierzu oben in und bei Fn. 25.

Fehlt es an einer ausdrücklichen Anordnung in der Satzung, so bleibt nur der Ausweg, ein entsprechendes Recht als stillschweigend angeordnet zu betrachten. Dem könnte man zwar entgegenhalten, dass dies nur ein Kunstgriff sei, mit dem lediglich versucht würde, die von *Reuter*⁵⁶ angestrebte offene Rechtsfortbildung zu bemänteln. Doch geht es hier nicht um das Verdecken einer Rechtsfortbildung, sondern allenfalls darum, für eine legitime Rechtsfortbildung einen Ansatzpunkt im geltenden Recht zu benennen.

Im übrigen entfernt sich die hier vertretene Auffassung keineswegs so weit von dem geltenden Recht, dass notwendigerweise von Rechtsfortbildung gesprochen werden müsste. Es gibt in der Rechtsprechung zwar Beispiele für eine Annahme stillschweigender Abreden, die nur noch als Rechtsfortbildung eingeordnet werden können, weil sie den Interessen zumindest einer Partei diametral entgegenlaufen – man denke nur an die fingierten Auskunfts- und Beratungsverträge⁵⁷. Vorliegend ist jedoch die Annahme, der Stifter habe ein solches Kontrollrecht tatsächlich begründen wollen, keineswegs fernliegend. Auch wenn der Stifter darauf verzichtet hat, den Destinatären klagbare Ansprüche auf Stiftungsleistungen einzuräumen, ist es nämlich gut vorstellbar, dass er ihnen dennoch – als ein Minus hierzu – zumindest ein klagbares Kontrollrecht, d.h. das Recht, die Einhaltung von Gesetz und Satzung zu fordern, einräumen wollte. Die Verwirklichung des Stifterwillens liegt nämlich – insbesondere im Zeitpunkt der Vornahme des Stiftungsgeschäfts – sehr wohl in seinem Interesse⁵⁸.

Für die Zulässigkeit einer entsprechenden Auslegung des Stiftungsgeschäfts lässt sich ferner anführen, dass das Gesetz eine entsprechende Berechtigung Dritter in § 527 Abs. 2 BGB durchaus andenkst. Sodann ist zu bedenken, dass der Schritt zu einer stillschweigend angeordneten Berechtigung Dritter im Stiftungsrecht leichter fällt als im Schenkungsrecht. Vorliegend geht es nämlich lediglich um das Recht eines Dritten, des Destinatärs, die Einhaltung von Gesetz und Satzung zu verlangen, nicht um sein Anrecht auf eine vermögenswerte Leistung. Schließlich beeinträchtigt die hier vorgeschlagene Auslegung des Stiftungsgeschäfts auch nicht die Interessen Dritter, es gibt daher keinen Anlass, die *ausdrückliche* Anordnung entsprechender Rechte in der Satzung zu verlangen, um Dritte gegebenenfalls zu warnen.

Insgesamt sollte der Schritt zur Anerkennung von Kontrollrechten der Destinatäre daher getan werden. Haben die Destinatäre ein Anrecht auf die Leistung, so liegt dieser Schritt nahe und wird auch bereits vertreten⁵⁹. Aber selbst wenn sie kein Anrecht auf die Leistung haben, so sollte doch wenigstens ihr Recht, die Einhaltung von Gesetz und Satzung gegebenenfalls im Klagewege durchzusetzen, anerkannt werden⁶⁰. Dies muss zumindest dann gelten, wenn es sich um einen abgegrenzten Kreis von Destinatären handelt. Ein Destinatär aus einem solchen abgegrenzten Kreis ist kein

56 MünchKomm⁵/*Reuter*, § 85 Rn. 19 ff. (2006); *ders.*, Non Profit Law Yearbook (2002), 157 (173); siehe auch oben Fn. 31.

57 Siehe nur BGH, 22.3.1979, VII ZR 259/77, in: BGHZ 74, 103 (106). Ausführlich hierzu *Kersting*, Die Dritthaftung für Informationen im Bürgerlichen Recht (2007), S. 65 ff.

58 Siehe hierzu auch *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht (2006), S. 287 mwN.

59 Erman¹¹/*Werner*, § 85 Rn. 7 (2004); noch weitergehend *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (305). Siehe auch oben bei Fn. 32.

60 Vgl. auch *Wernicke*, ZEV 2003, 301 (305).

quivis ex populo, sondern der Stiftung auf besondere Weise verbunden⁶¹. Dies rechtfertigt es, auch aus einer nur potentiellen Begünstigung ein Kontrollrecht abzuleiten. Im Falle der Begünstigung der Allgemeinheit muss ein solches Kontrollrecht hingegen ausscheiden, hier kommt nur ein Einschreiten der Aufsichtsbehörde als Vertreterin des Allgemeininteresses in Frage. *De lege ferenda* wird man indes über die Einführung einer Popularklage in diesem Bereich durchaus nachdenken können.

V. Kontrollrechte von Zustiftern und Spendern?

Nachdem die Frage, ob Stiftern und Destinatären ein Kontrollrecht, d.h. das Recht, die Einhaltung von Gesetz und Satzung zu verlangen, zukommt, bejaht wurde, soll nun abschließend geklärt werden, ob dies auch für Zustifter und Spender gilt. Hierfür sind zunächst die Begriffe kurz zu definieren: Zustifter wenden der Stiftung Vermögen zu, welches dem Stiftungskapital zugeschlagen wird und dessen Erträge damit künftig dem Stiftungszweck dienen sollen. Spender wenden der Stiftung Vermögen zu, welches zum sofortigen bzw. alsbaldigen Verbrauch bestimmt ist⁶².

Beide Arten der Zuwendung werden einhellig dem Schenkungsrecht unterstellt⁶³. Soweit weiter differenziert wird, wird eine Schenkung unter Auflage angenommen: Werde die Spende nicht auflagegemäß zur Verwirklichung des Stiftungszwecks eingesetzt, so richteten sich die Rechte des Schenkers nach den §§ 525 ff. BGB⁶⁴. Damit würde dem Spender ein Rechtsanspruch auf Vollzug der Auflage eingeräumt, d.h. er könnte die Stiftung im Klagewege zum entsprechenden Einsatz der Spende zwingen.

Angesichts dessen läge es in der Konsequenz der hier vertretenen Auffassung, auch Spendern und Zustiftern das Recht einzuräumen, von der Stiftung die Einhaltung von Gesetz und Satzung zu verlangen. Es stellt sich allerdings die Frage, ob dieses Ergebnis in jedem Fall sachgerecht ist. Zweifel bestehen insbesondere deshalb, weil auf diese Weise auch die Spender oder Zustifter kleiner und kleinster Summen das Recht erhielten, die Stiftung im Klagewege zur Aufgabenerfüllung anzuhalten. *Rawert* nimmt dies in anderem Zusammenhang daher zum Anlass, den Anspruch auf Aufgabenvollzug bei kleinen oder anonymen Spenden als stillschweigend abbedungen anzusehen⁶⁵. Trotzdem ist ein Ergebnis, wonach auch Spender oder Zustifter kleinerer Summen ein Kontrollrecht erhalten, nicht von vornherein abzulehnen. Denn der Stiftung geschieht insofern kein Unrecht, als sie aufgrund des Vertragscharakters der Schenkung an der Schenkung nicht unbeteiligt ist und es ihr unbenommen bleibt, eine mit einer Auflage verbundene Spende oder Zustiftung abzulehnen.

61 Siehe oben bei Fn. 27.

62 Vgl. nur *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 163 f.; *Rawert*, Non Profit Law Yearbook (2005), 165 ff.; MünchKomm³/Reuter, § 81 Rn. 20, 111 (2006).

63 BGH, 10.12.2003, IV ZR 249/02, in: NJW 2004, 1382 (1383); *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 163 f.; *Muscheler*, AcP 203 (2003), 469 (477); *Rawert*, Non Profit Law Yearbook (2005), 165 (169 ff., 173 ff.); MünchKomm³/Reuter, § 81 Rn. 20, 111 (2006).

64 Insbesondere *Jakob*, Schutz der Stiftung (2006), S. 163 f.; *Rawert*, Non Profit Law Yearbook (2005), 165 (169 ff., 173 ff.).

65 *Rawert*, Non Profit Law Yearbook (2005), 165 (178 f.).

Dennoch kann man bei dieser Überlegung nicht stehenbleiben. Im Gegensatz zu *Rawert*⁶⁶ wird hier jedoch kein konkludenter Verzicht auf den Anspruch auf Aufgabenvollzug angenommen, sondern – insofern logisch vorrangig – überlegt, ob überhaupt eine Auflage vereinbart ist, d.h. ob überhaupt ein Anspruch auf Aufgabenvollzug besteht. Denn gerade bei Stiftungen, die auf Zustiftungen und Spenden hin angelegt sind und diese vielleicht sogar im Rahmen eines »Massengeschäfts« einwerben, wird es an einer ausdrücklichen Vereinbarung einer Auflage im Schenkungsvertrag fehlen. Bei Fehlen ausdrücklicher Abreden ist es daher eine Frage der Auslegung des Schenkungsvertrags, ob eine Schenkung unter einer Auflage, welche der Zuwendende gegebenenfalls im Klagewege durchsetzen kann, gewollt ist oder eine Zweck-schenkung, bei der dem Zuwendenden im Fall einer zweckwidrigen Verwendung nur die Möglichkeit bleibt, das Geschenke nach § 812 Abs. 1 S. 2 Alt. 2 BGB zu kondizieren (*condictio ob rem*)⁶⁷.

Im Rahmen dieser Auslegung sollte bei Spenden grundsätzlich von einer Zweck-schenkung ausgegangen werden. Der Spender möchte die laufende Zweckerfüllung der Stiftung zeitnah unterstützen, seine Spende soll schnell verbraucht werden. Vor diesem Hintergrund besteht kein Bedarf für ein Kontrollrecht, welches ihm ermöglicht, die Stiftung zu gesetz- und satzungsmäßigem Handeln anzuhalten. Wird seine Spende nicht zweckentsprechend eingesetzt, so kann er sie zurückfordern, womit seinen Interessen ausreichend Rechnung getragen ist.

Bei Zustiftungen spricht hingegen mehr für die Annahme einer Aufgabenschenkung. Der Zustifter will wie der Stifter das gestiftete Vermögen dauerhaft einem bestimmten Zweck widmen. Deswegen soll seine Zuwendung dem Stiftungskapital zugeschlagen werden und ist nicht zum sofortigen Gebrauch bestimmt. Den Zweck definiert der Zustifter allerdings anders als der Stifter nicht selbst, sondern er schließt sich insofern dem bestehenden Stiftungszweck an. Trotz dieses Unterschieds ist die Lage des Zustifters weitgehend mit der des Stifters vergleichbar, beide geben ihr Vermögen hin, um dauerhaft einen bestimmten Zweck in einem bestimmten institutionellen Rahmen zu verfolgen. Deshalb spricht vieles dafür, auch dem Zustifter die Kontrollrechte des Stifters einzuräumen und den Schenkungsvertrag dahingehend auszulegen, dass eine Schenkung unter der Auflage, die Summe dem Stiftungskapital zuzuschlagen und mit ihr und ihren Erträgen nach Gesetz und Satzung zu verfahren, erfolgt ist.

Allerdings ist auch denkbar, dass sich die Auflage darauf beschränkt, die zugewandte Summe nicht zu verbrauchen, sondern sie dem Stiftungskapital zuzuführen, ohne dass hiermit eine weitere Verpflichtung zu gesetz- und satzungsmäßigem Handeln verbunden ist. Hiervon wird man im Rahmen der Auslegung dann ausgehen können, wenn es sich um eine verhältnismäßig kleine Zustiftung handelt.

Festzuhalten bleibt damit, dass auch Zustiftern und Spendern ein Recht zur Einforderung gesetz- und satzungsgemäßen Verhaltens eingeräumt sein kann. Dies ist dann der Fall, wenn sich ihre Zuwendung als Schenkung unter einer entsprechenden Auflage darstellt. Allerdings kann hiervon nicht generell ausgegangen werden. Bei Spendern liegt diese Annahme eher fern. Im Regelfall wird es sich um eine Zweck-schenkung handeln, so dass der Spender eine zweckentsprechende Verwendung sei-

66 *Rawert*, Non Profit Law Yearbook (2005), 165 (178 f.).

67 Vgl. nur *Staudinger*¹³/*Wimmer-Leonhardt*, § 525 Rn. 16 f. (2005).

ner Spende zwar nicht erzwingen kann, wohl aber seine Spende kondizieren kann, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung unterbleibt. Eine Zustiftung kann dagegen eher als Schenkung unter Auflage zu qualifizieren sein. Generell wird man annehmen können, dass die Auflage besteht, die zugewandte Summe dem Stiftungskapital zuzuführen und sie nicht zu verbrauchen. Bei verhältnismäßig großen Zustiftungen liegt überdies die Annahme nahe, dass die Auflage ferner die Verpflichtung zu einem gesetzes- und satzungskonformen Verfahren mit der Zuwendung beinhaltet.

VI. Zusammenfassung

Nach herrschendem Verständnis des Stiftungsrechts haben ohne entsprechende ausdrückliche Anordnung in der Satzung weder der Stifter noch die Destinatäre das Recht, gesetz- und satzungskonformes Verhalten der Stiftung und ihrer Organe einzufordern. Dies führt zu einem Kontrolldefizit, welches auch durch die Stiftungsaufsicht nicht ausgeglichen wird. Nach der hier vertretenen Auffassung lässt sich dem geltenden Recht zumindest die Befugnis des Stifters entnehmen, rechts- und satzungskonformes Verhalten einzufordern. Dies ergibt sich aus der analogen Anwendung der Vorschriften über die Auflagenschenkungen. Darüber hinaus bietet das geltende Recht ausreichende Anhaltspunkte, um auch den Destinatären ein entsprechendes Recht einzuräumen. Selbst wenn damit doch der Bereich zur Rechtsfortbildung überschritten sein sollte, so würde es sich immerhin um eine legitime und systemgerechte Rechtsfortbildung handeln.

Das auf einer Analogie zur Auflagenschenkungen basierende Ergebnis, dass dem Stifter Kontrollrechte zukommen, lässt sich auf Spender und Zustifter übertragen, die einer bestehenden Stiftung Vermögenswerte zuwenden. Dies folgt bereits daraus, dass hier die Vorschriften über die Auflagenschenkungen unmittelbar anwendbar sind. Allerdings ist insbesondere bei Spenden Zurückhaltung geboten und eher von einer Zweckschenkungen als von einer Auflagenschenkungen auszugehen. Von einer mit einem Kontrollrecht verbundenen Auflagenschenkungen ist im Zweifel nur bei Zustiftungen größeren Umfangs auszugehen.

VII. Summary

In foundation law, most scholars believe that – without an express provision in the foundation's articles – neither the founder nor the beneficiaries of a foundation are entitled to supervise the conduct of its affairs. Since founders and beneficiaries are thus unable to require the foundation's board to conduct the foundation's affairs lawfully, i.e. in accordance with its articles and the relevant statutory provisions, foundation law lacks efficient supervisory mechanisms. Provisions of administrative law enabling the state to supervise foundations to some extent are insufficient as well. The view taken here, however, is that contrary to the majority opinion the relevant statutory provisions do provide a default rule which enables founders and beneficiaries to supervise the foundation's board. As regards the founder this can be deduced from the

provisions of the German civil code on gifts subject to a burden, i.e. gifts which on acceptance impose an obligation on the recipient (Auflagenschenkung). As regards the beneficiaries the law leaves room for an interpretation of the foundation's articles that confers such a supervisory right on them.

Since the founder's supervisory powers are based on an analogous application of the provisions on gifts subject to a burden to the founder's act of setting up the foundation, the question arises whether donors have to be accorded the same right. In principle, this question has to be answered in the affirmative because the German civil code's provisions on gifts apply directly to donations. The remaining question, however, is when a donation qualifies as a gift subject to a burden with the consequence of a resulting supervisory right and when it is only a gift intended for a certain purpose but without imposing an obligation on the recipient (Zweckschenkung), with the consequence of the donor not having a supervisory right but only a right to reclaim the gift in case of it not being used for the intended purpose. As a general rule it can be assumed that a donation intended to be used for the foundation's day to day activities is only a gift intended for a certain purpose, whereas a larger donation intended to increase the foundation's endowment can be considered a gift subject to a burden.

Stiftung und Körperschaft – Körperschaften als Ersatzform der rechtsfähigen Stiftung

ANDREAS SCHLÜTER

I. Stiftungsrecht und Stiftungsgestaltungen	75	2. Stiftungskörperschaften im System des Gesellschaftsrechts	81
1. Ersatzformen der Stiftung	76	3. Stiftungs-Verein	84
2. Körperschaften als Stiftungsorganisation	78	4. Stiftungs-GmbH.	86
3. Verhältnis von Körperschaft und Stiftung	78	5. Aktiengesellschaft	87
II. Rechtsfähige Stiftungen und Körperschaften im System staatlicher Kontrolle	79	IV. Körperschaften ohne Mitglieder	88
III. Annäherung der typologischen Merkmale	80	V. Typenkombination von Körperschaft und Stiftung	91
1. Gestaltungsgrenzen zwischen Körperschaft und Stiftung	80	1. Körperschaften als Treuhänder einer unselbständigen Stiftung	91
		2. Stiftung als Gesellschafter der Einmann-GmbH	93
		VI. Zusammenfassung	94

I. Stiftungsrecht und Stiftungsgestaltungen

Das Stiftungsrecht und das Stiftungswesen ist in Deutschland (wieder einmal) in der Diskussion, dies zeigen die aktuellen Reformbestrebungen und nicht zuletzt die Zahl der Neugründungen.¹ Die Welle der Neugründungen macht gleichzeitig deutlich, dass die von den §§ 80 ff. BGB vorgegebene Regelstruktur der Stiftung nicht in allen Fällen eine Organisationsverfassung bereithält, die das angestrebte Konzept der beteiligten Stifter in angemessener Weise abbildet. Insbesondere die so genannten Bürger- oder Gemeinschaftsstiftungen² suchen nach Organisationsformen, die der eines Vereins oder einer Aktiengesellschaft nachgebildet sind.³ Grundlage der Stiftungserrichtung ist nicht mehr der der gesetzlichen Regelung der §§ 80 ff. BGB zu Grunde liegende Fall der Gründung durch einen Stifter; das Ziel der Bürgerstiftung liegt vielmehr darin, möglichst viele Stifter an der Errichtung zu beteiligen und auch nach

- 1 Die Neugründungen von Stiftungen befinden sich aktuell auf einem Höchststand; ca. 100 wurden pro Jahr in den 80er Jahren gegründet; 300–400 pro Jahr waren es Ende der 90er Jahre; in den Jahren ab 2001 entstanden 800–900 neue Stiftungen pro Jahr; Quelle: Bundesverband Deutscher Stiftungen
- 2 Dazu *Schlüter*, Bürgerstiftungen, DVP 2001, S. 1 ff.; Bertelsmann Stiftung, Handbuch Bürgerstiftungen, 2. Aufl., Gütersloh 2004.
- 3 Dazu umfassend Bertelsmann Stiftung, Handbuch Bürgerstiftungen, 1. Aufl., 2000; insbesondere der Beitrag von *Schlüter/Walkenhorst*, Bürgerstiftungen als neue Organisationsform bürgerschaftlichen Engagements, S. 11 ff.

der erfolgten Gründung eine unbegrenzte Zahl neuer Stifter »aufzunehmen«.⁴ Diese Offenheit im Kreis der Stifter und späteren Zustifter findet ihre Entsprechung im Prozess der Willensbildung der Stiftung, bei der Umsetzung der satzungsmäßigen Stiftungsziele und einer Fortschreibung der Satzung selber.⁵ Die Entscheidungsstrukturen und Entscheidungsprozesse dieser Stiftungen sind dementsprechend stark korporatistisch geprägt.⁶

Auch wenn es sich hierbei um eine typenfremde Gestaltungsform handelt, die vereinsrechtliche und stiftungsrechtliche Elemente miteinander verbindet, liegt in dieser Konstruktion kein Verstoß gegen den *numerus clausus* der privatrechtlichen Organisationsformen,⁷ solange die Beteiligten nicht über die Existenz der Stiftung disponieren können, keinen Zugriff auf das Stiftungsvermögen haben und der Stiftungsvorstand den Beteiligten gegenüber weisungsfrei und unabhängig ist.⁸ Auch wird man den Beteiligten in der Stiftung die Kompetenz zuweisen können, im Rahmen des näher festgelegten Verfahrens und möglicher inhaltlicher Einschränkungen eine nachträgliche Änderung der Stiftungsziele herbeizuführen.⁹ In einer detaillierten Untersuchung geht jüngst Burgard der Frage nach, inwieweit sich über die Schaffung von Mitbestimmungsrechten für Spender, Zustifter oder Destinatäre körperschaftliche Elemente in der Stiftung verankern lassen und inwieweit die Stifterfreiheit solchen Gestaltungsformen rechtliche Grenzen setzt.¹⁰ Er kommt zu dem zutreffenden Ergebnis, dass eine körperschaftliche Strukturierung von Stiftungen grundsätzlich zulässig ist.¹¹ Ein mehrstufiger Organisationsaufbau ist nicht zu beanstanden, was auch die Möglichkeit einschließt, die Mitgliedschaft in einem Stiftungsorgan an eine Zustiftung in bestimmter Höhe zu knüpfen.

1. Ersatzformen der Stiftung

Das gestiegene Interesse an der Rechtsform der Stiftung hat gleichzeitig das Interesse an möglichen Ersatzformen der Stiftung¹² neu geweckt. Unter Ersatzformen der Stiftung versteht man die Gestaltungstypen des Privat- und Gesellschaftsrechts, die stif-

4 Schlüter, Gemeinschaftsstiftungen – eine neue Form bürgerschaftlichen Engagements auf kommunaler Ebene, DVP 2001, S. 1 ff.

5 Zur Satzungsgestaltung, der Organisation und der Willensbildung bei Bürgerstiftungen siehe Mustersatzung, in: Bertelsmann Stiftung, Handbuch Bürgerstiftungen, 2. Aufl., S. 471 ff.

6 Dazu auch Hommelhoff, Stiftungsrechtsreform in Europa, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 227, 232 ff.

7 So die Befürchtung von Staudinger/Rawert, § 85 BGB, Rz. 8.

8 Hommelhoff, Stiftungsrechtsreform in Europa, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 233.

9 A.A. Hommelhoff, Stiftungsrechtsreform in Europa, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 233, der eine Änderung der Stiftungszwecke durch die Beteiligten für unzulässig hält.

10 Burgard, Nonprofit Law Yearbook 2005, S. 95 ff.

11 Burgard, Nonprofit Law Yearbook 2005, S. 123 ff.; Schlüter, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, S. 253.

12 Zum Begriff »Ersatzform der Stiftung« u.a. K. Schmidt, »Ersatzformen« der Stiftung, in: Hopt/Reuter (Hg.), Stiftungsrecht in Europa, S. 175 ff.

tungsartige Strukturen aufweisen, aber nicht als rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts gegründet werden. Die Hauptformen sind: die sogenannten Stiftungskörperschaften, d.h. GmbH und Verein¹³ und die nichtrechtsfähige oder unselbständige Stiftung.

Die Gründe, eine Ersatzform zu wählen, sind unterschiedlich. Häufig wird ein vereinfachtes Gründungsverfahren genannt. Für die Errichtung einer unselbständigen Stiftung ist keine staatliche Genehmigung notwendig.¹⁴ Das gleiche gilt für Stiftungskörperschaft in der Form der GmbH oder des eingetragenen Vereins. Hier gilt das für die rechtsfähige Stiftung rechtspolitisch geforderte System der Normativbestimmungen uneingeschränkt. Wenn die Gründer, d.h. die Gesellschafter oder Gründungsmitglieder die Gründungsvoraussetzungen erfüllen, ist ein weiterer Hoheitsakt für die Entstehung der rechtsfähigen Organisation nicht erforderlich. Es erfolgt die registerrechtliche Eintragung, allerdings nicht mit rein deklaratorischer, sondern konstitutiver Wirkung. Ein weiterer Grund ist die höhere Flexibilität der »Stiftungs-Ersatzformen«: Die Gründer des Vereins oder der GmbH und auch der unselbständigen Stiftung können einzelne Bestimmungen der Satzung nachträglich ändern, ohne dass dazu erneut eine staatliche Genehmigung notwendig wäre. Die insgesamt fehlende Staatsaufsicht ist ein weiterer Aspekt. Rechtsfähige Stiftungen unterliegen für ihre laufende Tätigkeit der Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht.¹⁵ Diese ist verbunden mit umfangreichen Informationspflichten und einer Reihe von Genehmigungsvorbehalten für einzelne Stiftungsgeschäfte.¹⁶ Eine letzter – in der Praxis allerdings untergeordneter – Grund liegt in den Regeln über die Aufbringung eines Mindestkapitals. Ein Mindestkapital ist für die nichtrechtsfähige Stiftung¹⁷ und den eingetragenen Verein¹⁸ nicht vorgeschrieben. Bei der GmbH beträgt das Mindestkapital 25.000 €. Bei der Stiftung ist dieser Betrag abhängig vom Stiftungszweck; wobei in der Praxis Stiftungen mit einem Vermögen unter 50.000 € in der Regel nicht anerkannt werden.¹⁹

Die Hauptfrage der Ersatzformen lautet: lassen sich mit den Gestaltungsformen des Zivil- und Gesellschaftsrechts Konstruktionen errichten, die einer rechtsfähigen Stiftung nach §§ 80 ff. BGB funktional gleichwertig sind und die über die wesentlichen Merkmale der rechtsfähigen Stiftung verfügen: ein eigenes Stiftungskapital mit einer auf Dauer angelegten Zweckbindung und einer eigenen Stiftungsorganisation. Dies ist der Gegenstand der folgenden Betrachtungen.

13 Beispiele für sog. »Stiftungen«, die nicht als Stiftung bürgerlichen Rechts organisiert sind: als Stiftungs-GmbH z.B. die Robert Bosch Stiftung GmbH, die Tschira Stiftung GmbH; als Stiftungsvereine sind vor allem die großen politischen Stiftungen wie die Konrad Adenauer Stiftung e.V. oder die Friedrich Ebert Stiftung e.V. organisiert, siehe *Beise*, Politische Stiftungen, in: Bertelsmann Stiftung (Hg.) Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., S. 205 ff.

14 *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., § 3, Rz. 182:

15 Zur Stiftungsaufsicht allg. siehe *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, München 2001.

16 Einzelheiten ergeben sich aus den Stiftungsgesetzen der Länder.

17 Dazu OFD Frankfurt, DB 2004, 1016.

18 *Schauhoff/van Randenborgh*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., § 1, Rz. 20

19 *Hof*, in: Seifart/von Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, § 10, Rz. 12 ff.

2. Körperschaften als Stiftungsorganisation

Eine Körperschaft als Stiftungsorganisation bezeichnet die Einrichtungen, die als Körperschaft gegründet werden, nach außen aber wie eine Stiftung erscheinen. Die Hauptformen der Stiftungskörperschaften sind die GmbH und der eingetragene Verein. Die Aktiengesellschaft als Stiftungskörperschaft gewinnt zwar zunehmend an Bedeutung, spielt jedoch bislang in der Gestaltungspraxis eine nur untergeordnete Rolle. Das zentrale dogmatische Problem dieses Typs einer Ersatzform der Stiftung liegt in den Grenzen der Rechtsgestaltung. Das Kernproblem hierbei ist die Frage nach der Möglichkeit einer Anpassung der körperschaftlichen Organisation an eine stiftungsartige Struktur.²⁰

Das Gestaltungsziel für die Körperschaft ist abgeleitet aus den Merkmalen der rechtsfähigen Stiftung (selbständiges Vermögen mit eigener, dauerhafter Zweckbindung). Erstes Ziel ist eine Verselbständigung des Vermögens und eine Abkoppelung von den Vermögensrechten der Mitglieder, Gesellschafter oder Aktionäre. Die Beteiligten, Gründer und spätere Mitglieder der Körperschaft sollen nicht mehr auf das Vermögen der Körperschaft zugreifen können und keine Zuwendungen aus den Erträgen des Vermögens erhalten. Dies geschieht regelmäßig durch Satzungsbestimmungen, nach denen eine Ausschüttung von Erlösen oder Überschüssen an die Mitglieder oder Gesellschafter unzulässig ist. Auch die Zurückgewährung von erbrachten Einlagen wird ausgeschlossen. Schließlich dürfen bei der Auflösung der Körperschaft keine Ansprüche am Liquidationserlös bestehen. Das nach der Auflösung verbleibende Vermögen muss (mit Ausnahme eingezahlter Kapitalanteile oder des gemeinen Wertes der Sacheinlagen, § 55 Abs. 1 Nr. 2 Abgabenordnung²¹), auf eine andere Einrichtung mit gleicher Zweckbestimmung übertragen werden. Das zweite Gestaltungsziel ist eine Perpetuierung des Stifterwillens und ein dauernder Erhalt der Vermögenszweckbindung.

3. Verhältnis von Körperschaft und Stiftung

Die Stiftung der §§ 80 ff. BGB ist von einem Mitgliederbestand unabhängig.²² Hierin liegt das maßgebliche Abgrenzungskriterium zur Körperschaft.²³ Die Körperschaft wird vom Willen der Mitglieder getragen und wird von diesem Willen auch hinsichtlich ihrer Veränderung (z.B. Kapitalerhöhung, Umwandlung und Beendigung) ständig gesteuert. Ursprünglich war der Zusammenschluss mehrerer Personen (Verband,

20 Schlüter, Ersatzformen der Stiftung, in: Bertelsmann Stiftung, Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., S. 885.

21 Kießling/Buchma, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 127 ff.; Schlüter, Die gemeinnützige GmbH (II) Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung, GmbHR 2002, S. 579.

22 Für das deutsche Recht vgl. Riehmer, Körperschaften als Stiftungsorganisation, S. 23 ff.; BGHZ 99, 344, 353; OLG Hamburg, StiftRspr. III, S. 106 f.; diese Aussage gilt aber auch für den hier zu Grunde liegenden weiten, funktionalen Stiftungsbegriff.

23 von Campenhausen, in: Seifart/von Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 1, Rz. 7.

universitas personarum) die begriffliche Voraussetzung und das prägende Merkmal nicht nur der Personengesellschaften, sondern auch der Körperschaften. Als Grundsatz gilt er freilich für Körperschaften nur noch mit Einschränkungen. Für den Fortbestand der Körperschaft ist zwar im Fall des Vereins eine Mehrzahl von Mitgliedern erforderlich (§ 73 BGB), nicht aber für die Aktiengesellschaft und die GmbH, für die hundertprozentiger Anteilsbesitz einer Person ein Alltagsphänomen ist; bei der GmbH ist sogar schon bei der Gründung eine Personenmehrheit nicht mehr erforderlich (§ 1 GmbHG). Es bleibt aber dabei, dass für die Körperschaft der steuernde Wille eines Mitgliedes oder (im häufigeren Fall) einer Mehrzahl von Mitgliedern wesentypisch ist.

Die klassische Unterscheidung zwischen Stiftung und Körperschaft durch das Begriffspaar *universitas bonorum* (Stiftung) und *universitas personarum* (Körperschaft)²⁴ gilt auch heute noch, wenn man die genannten Modifikationen einbezieht. Die Feststellung dieses Unterscheidungskriteriums bereitet in anderen Rechtsordnungen keine Schwierigkeit.²⁵ Die Körperschaft ist die eigen-, d.h. mitgliedergesteuerte Organisation, die – als Korrelat zur Gründungsfreiheit – grundsätzlich mit dem Willen aller Mitglieder jederzeit wieder beendet werden kann (*universitas personarum*). Demgegenüber ist die Stiftung »unsterblich«.²⁶ Sie ist mit der Konstituierung durch den Stifter verselbständigt und nur noch zweckbezogene Verwaltungsorganisation ohne Mitglieder (*universitas bonorum*).²⁷

II. Rechtsfähige Stiftungen und Körperschaften im System staatlicher Kontrolle

Das Fehlen von Mitgliedern ist bei der rechtsfähigen Stiftung die anerkannte Grundlage für die Notwendigkeit einer Stiftungsaufsicht. Der internationale Vergleich belegt, dass in allen Rechtsordnungen, die die Stiftung als rechtlich selbständige und eigentümerlose Form der zweckgebundenen Vermögensmasse kennen, als notwendige Ausgleich der fehlenden Eigentümerkontrolle eine – im Detail freilich unterschiedlich ausgeprägte – Stiftungsaufsicht zur Überwachung der Stiftungsorgane und zum Schutz der Stiftung eingerichtet wird.²⁸ Der Vergleich der rechtsfähigen Stiftung mit der Körperschaft als Stiftungsorganisation führt zu der zentralen Frage, inwieweit die

24 Flume, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, I/2, Die juristische Person (1983), S. 97 f.; siehe auch Galgano, Diritto privato, S. 624.

25 Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 120.

26 So von Campenhausen, in: Seifart/von Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 1, Rz. 7. oder »deistisch«, so der Ausdruck von Rittner, Die werdende juristische Person, S. 233.

27 Mitglieder in diesem Sinne sind auch nicht die Destinatäre oder sonst Begünstigten der Stiftung; selbst wenn sie im Rahmen der Stiftungssatzung Aufgaben in den Organen der Stiftung wahrnehmen oder einen eigenen Anspruch auf Leistungen der Stiftung haben, erlangen sie dadurch nicht die Rechtsstellung von Mitgliedern einer Körperschaft, Staudinger/Rawert, § 85 BGB, Rz. 10 ff.

28 Hondius/Van der Ploeg, Foundations, S. 53 ff.; van Veen, Supervision of Foundations: Post-incorporation Restrictions and Requirements, in: Schlüter/Then/Walkenhorst, Foundations in Europe, S. 694 ff.

staatliche Aufsicht durch eine Aufsicht der Beteiligten mit mitgliedschaftlichen Befugnissen ihre Notwendigkeit und als Konsequenz daraus auch ihre Rechtfertigung verliert.²⁹ Die rechtspolitisch zu stellende Frage lautet: Kann eine Kontrolle der Stiftungsorgane und eine Bindung der Organisation an den Stifterwillen, ausreichend dadurch gewährleistet werden, dass die Ausübung dieser Kontrollfunktion den Mitgliedern der Körperschaft überlassen bleibt, oder muss darüber hinaus im Sinne einer Kontrolle der öffentlichen Zweckbindung eine zusätzliche staatliche Aufsicht hinzutreten? Die Frage betrifft das grundsätzliche Verhältnis von interner und externer Kontrolle der Stiftungsorgane: bei der Körperschaft ist es eine Binnenkontrolle (durch die Organe wie Mitglieder- oder Gesellschafterversammlung), bei der Stiftung eine Außenkontrolle (durch staatliche Organe).

III. Annäherung der typologischen Merkmale

Trotz einer klaren begrifflichen Abgrenzung zwischen Körperschaft und Stiftung über den Mitgliederbegriff (*universitas personarum* und *universitas bonorum*) zeigt der rechtstatsächliche Vergleich eine geringer Trennschärfe zwischen der körperschaftlichen Organisationsgestaltung auf der einen Seite – und der stiftungstypischen Selbstständigkeit von Vermögen auf der anderen Seite, als es auf Grund der klaren dogmatischen Unterscheidungskriterien zu erwarten ist. Auf der einen Seite steht die selbständige Vermögensmasse in der Form der Stiftung (Vermögen ohne Mitglieder) und auf der anderen Seite der vom Wechsel der Mitglieder unabhängige Zusammenschluss mehrerer Personen ohne eigenes Vermögen (Personenverbund ohne Vermögen). Die Auflösung der idealtypischen Form und die Annäherung an den jeweils anderen Typ erfolgt aus beiden Richtungen; die Stiftung erfährt Gestaltungsformen mit stark ausgeprägten korporatistischen Merkmalen³⁰ – auf der anderen Seite stehen Körperschaften, deren Vermögen einer spezifischen Bindung unterliegt, die es nicht mehr den Mitgliedern der Körperschaft zuweist und die ihren Mitgliedern nur noch eine eingeschränkte Dispositionsbefugnis auf die Zweckbestimmung der Körperschaft eröffnet.

1. Gestaltungsgrenzen zwischen Körperschaft und Stiftung

Grenzen der privatautONOMEN Gestaltung ergeben sich im deutschen Recht einerseits aus der vorgegebenen Aufgabe, die langfristige Zweckbindung und den dauerhaften Bestand des Stiftungsvermögens sicherzustellen, zum anderen aus den zwingenden Normen des Verbandsrechts, wenn eine körperschaftliche Organisation der Stiftung anstrebt wird. Diese zwingenden Normen folgen aus dem Grundsatz des *numerus clausus* der Verbandsformen³¹ und dem daraus entspringenden Rechtsformenzwang

29 Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 11.

30 Burgard, Nonprofit Law Yearbook 2005, S. 112 ff.

31 Wiedemann, Gesellschaftsrecht I, § 1 III. 1.; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 5 II. 1.

des Gesellschaftsrechts,³² ferner aus den einzelnen zwingenden Normen des jeweiligen Rechtsformentyps (Verein, AG, GmbH). Gleichwohl sind diese normativen Grenzen nicht starr und einer gewissen Modifizierung durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Kautelarjurisprudenz unterworfen. Mit der Möglichkeit, dabei auch die Trennung zwischen Stiftung und Körperschaft abzuschwächen und Brücken zu entwickeln, hat sich der Gesetzgeber bislang nicht, die Vertragspraxis dagegen in umfassender Weise befasst.

Die Anpassungsmöglichkeiten müssen insbesondere die Kompetenzen von Mitglieder- und Gesellschafterversammlungen einbeziehen³³ und zugleich sicherstellen, dass die dauerhafte Sicherung des Stiftungsvermögens und seine Zweckbindung nicht gefährdet wird. Die Grenzlinien für die zulässigen Gestaltungsformen sind in der Unterscheidung zwischen dispositiven und zwingenden Bestimmungen der einzelnen Rechtsformen zu suchen: welche Regelungsoptionen sind zulässig und an welcher Stelle wird der zur Verfügung stehende Gestaltungsspielraum überschritten. Bei der Körperschaft liegen die Grenzen dort, wo die Mitglieder der Organisation von jeder Einflussnahme ausgeschlossen sind und das Vermögen der Körperschaft nur noch eigenen Regeln folgt, die eine Außensteuerung ausschließen.

2. Stiftungskörperschaften im System des Gesellschaftsrechts

In der deutschen Literatur ist der Versuch, körperschaftliche Organisationen mit stiftungsgleichen Funktionen auszustatten und sie zu stiftungsartigen Strukturen zu entwickeln, teilweise auf große Skepsis gestoßen. Die Verbindung von Körperschaft und Stiftung wird teilweise als »Widerspruch in sich« bezeichnet,³⁴ andere Autoren betrachten die an die Stiftung angenäherte Körperschaft als einen »unzulässigen Zwitter«. Für Stickerodt stellt insbesondere die Stiftung in Vereinsform eine »Pseudomorphose«³⁵ dar, als für die im konkreten Fall gegebene Rechtssubstanz einer Stiftung die Rechtsform einer nicht-stiftungsmäßigen juristischen Person in Anspruch genommen wird. Hierbei handele es sich zwar um eine »manipulierte Gründung«, gleichwohl kann deren Zulässigkeit nicht prinzipiell verneint werden.³⁶ Das Spannungsfeld zwischen Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit wurde für das deutsche Gesellschaftsrecht eingehend diskutiert.³⁷ Beherrschender Grundsatz ist

32 Koller, Grundfragen einer Typuslehre im Gesellschaftsrecht, S. 96 ff.; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 5 II. 1.; Westermann, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften, S. 118

33 Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 135.

34 Ebersbach, Handbuch des Deutschen Stiftungsrechts, S. 59, Fn. 82.

35 Stickerodt, Der rechtsfähige Verein stiftungsartiger Natur, NJW 1964, S. 2085, siehe auch Stickerodt, Die Erscheinungsformen der Stiftungen des privaten und des öffentlichen Rechts, NJW 1962, S. 1480 ff.

36 Für die grundsätzliche Zulässigkeit MünchKomm/Reuter, 4. Aufl., § 80 BGB, Rz. 97 ff.; Soergel/Neuhoff, Vor § 80, Rz. 38 ff.; Staudinger/Rawert, Vorbem. §§ 80 ff., Rz. 178 ff.

37 Siehe Immenga, Die personalistische Kapitalgesellschaft, 1970; Nitschke, Die körperschaftlich strukturierte Personengesellschaft, 1970, Westermann, Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften, 1970; Teichmann, Gestaltungsfreiheit in

nach einhelliger Meinung aller Autoren das Prinzip der Privatautonomie.³⁸ Sie gestattet atypische Gestaltungsformen überall dort, wo nicht zwingendes Recht, gesetzliche Verbote (§ 134 BGB) oder die guten Sitten (§ 138 BGB) entgegenstehen.³⁹ Ein zulässiger Vereinszweck kann insbesondere darin liegen, Vermögen zu sammeln, die Erträge des Vermögens für die Vereins- (=Stiftungs-) Zwecke auszuschütten und die Organisation dieses Vorhabens der kollektiven Willensbildung der Mitgliederversammlung zu unterstellen. Aus diesem Grunde ist es nicht notwendig als Argument für die Zulässigkeit dieser Gestaltungsform zusätzlich auf Art. 9 Abs. 1 GG zurückzugreifen, der als besonderes Persönlichkeitsrecht die allgemeine Vereinigungsfreiheit gewährleistet. Sofern die für einen Verein konstituierenden Merkmale erfüllt sind, kommt eine Beschränkung der Vereinsfreiheit im Sinne der korporationsrechtlichen Gewährleistung nur durch die scharf umgrenzten verfassungsrechtlichen Vorschriften selbst in Betracht.⁴⁰ Zwecksetzungen und Organisationsregeln im Sinne einer stifterischen Zielsetzung gehören nicht zu diesen mit Verfassungsrang ausgestatteten Einschränkungsmöglichkeiten, die die Vereinsfreiheit begrenzen können.

In der deutschen Stiftungswirklichkeit ist die Gestaltung des sozialen Sachverhaltes Stiftung – d.h. die dauerhafte Bindung des Vermögens an einen oder mehrere vom Stifter festgelegte Zwecke – damit nicht mehr auf die Rechtsform der Stiftung nach §§ 80 ff. BGB begrenzt. Die grundsätzliche Zulässigkeit körperschaftlicher »Ersatzformen« der Stiftung ist nach ganz h.M.⁴¹ heute nicht mehr umstritten. Dies manifestiert sich schon in der Bezeichnung und im Namensschutz der Stiftungskörperschaften, die zulässig und geschützt den Bestandteil »Stiftung« in den Namen der Organisation aufnehmen können. Der Begriff »Stiftung« ist nicht für die Rechtsform der Stiftung nach §§ 80 ff. BGB reserviert. Nach herrschender Meinung können auch eine GmbH oder ein eingetragener Verein den Zusatz Stiftung tragen.⁴² Der Begriff »Stiftung« ist weder entwicklungsgeschichtlich noch vom aktuellen Sprachgebrauch den staatlich genehmigten Stiftungen vorbehalten. Um eine Täuschung des Rechtsverkehrs zu vermeiden muss gleichwohl bei Verwendung des Begriffs »Stiftung« durch eine Körperschaft die Rechtsform (»GmbH« oder »e.V.«) durch einen Zusatz

Gesellschaftsverträgen, 1970; Reuter, *Privatrechtliche Schranken der Perpetuierung von Unternehmen*, 1973.

38 Statt vieler *Westermann*, *Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften*, S. 25 ff.

39 *K. Schmidt*, *Gesellschaftsrecht*, § 5 III.

40 Zu den möglichen Schranken der Vereinsfreiheit siehe *Scholz*, in: *Maunz/Dürig, Grundgesetz*, Art. 9, Rz. 112 ff.

41 *Holzschuh*, *Stiftungsähnliche Einrichtungen im deutschen Recht*, DB 1974, S. 1004 f.; *Röner*, *Die Eignung der GmbH für Stiftungszwecke*, S. 21 f.; *Wochner*, *Stiftungen und stiftungsähnliche Körperschaften als Instrument dauerhafter Vermögensbindung*, *MittRhNotK* 1994, S. 89 ff.; *Staudinger/Rawert*, *Vorbem. §§ 80 ff. BGB*, Rz. 177 ff.

42 OLG Stuttgart, *NJW* 1964, 1231; Bay OLG *NJW* 1973, 248; *Hof*, in: *Seifart/von Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts*, 2. Aufl., § 7, Rz. 125; *Staudinger/Rawert*, *Vorbem. §§ 80 ff. BGB*, Rz. 179; *Hachenburg/Heinrich*, *GmbHG*, § 4, Rz. 65; kritisch: *Scholz/Emmerich*, *GmbHG*, § 4, Rz. 58; *Dorn*, *Vereinsregister 1990*, S. 169 ff.; a.A. *Liermann*, *Unitarismus und Föderalismus im deutschen Stiftungsrecht*, in: *Deutsches Stiftungswesen 1948–1966*, S. 176 ff.

im Namen oder der Firma erkennbar sein.⁴³ In der Praxis wird davon vielfach Gebrauch gemacht.⁴⁴ Für den Verein gilt die weitere Einschränkung, dass zum Schutz des Rechtsverkehrs nur solche Vereine den Zusatz Stiftung führen dürfen, die über eine kapitalmäßige Vermögensausstattung oder zumindest eine gesicherte Anwartschaft auf eine solche Dotierung verfügen, dass eine dem Wesen der Stiftung entsprechende Aufgabenerfüllung jedenfalls für einen gewissen Zeitraum gewährleistet ist.⁴⁵

Gestaltungsziel der Stiftungskörperschaft ist eine stiftungsartige Struktur in körperschaftlicher Form.⁴⁶ Vor dem Hintergrund einer fehlenden Genehmigungsbedürftigkeit, der Befreiung von staatlicher (Stiftungs-) Kontrolle und der im Vergleich zur BGB-Stiftung größeren Einflussmöglichkeit des Stifters nach erfolgter Gründung,⁴⁷ sind die angestrebten strukturprägenden Merkmale der Stiftungskörperschaft mit denen einer BGB-Stiftung in Übereinstimmung zu bringen: Dies ist zum einen die fremdnützige, in der Regel gemeinnützige, Zielsetzung. Die Erträge und Leistungen der Körperschaft dürfen abweichend vom gesetzlichen Leitbild nicht den Mitgliedern der Körperschaft (=Gesellschaftern der GmbH oder Aktionären der AG) zufließen, sondern müssen für die in der Satzung festgelegten besonderen Zweckbestimmungen verwendet werden. Das zweite Merkmal ist die Existenz eines Vermögensgrundstocks, der vom Stifter für die dauerhafte Erfüllung der vorgegebenen Zwecke zur Verfügung gestellt wird. Das letzte Element ist schließlich eine organisatorische Struktur, die der Vermögensverwaltung, der zweckbezogenen Vermögensverwendung und insbesondere dem Erhalt der stiftungstypischen dauerhaften Vermögenszweckbindung dienen soll.

Dieses Gestaltungsziel einer Abkoppelung der Mitglieder vom Körperschaftsvermögen⁴⁸ und eine dauerhafte Ausrichtung der Organisation auf einen vorgegebenen (Stiftungs-) Zweck stößt auf Grenzen im Prinzip der Verbandsautonomie. Die Verbandsautonomie als die Befugnis der Verbände, ihre Struktur und ihre inneren Verhältnisse selbst zu gestalten, ist zentrales Merkmal aller Körperschaften. Den Kernbereich der Verbandsautonomie bildet die Satzungsautonomie als notwendiger Bestandteil der Selbstbestimmung (Verbandssouveränität).⁴⁹ Sie begründet die Kompetenz aller Mitglieder, jederzeit frei über den Zweck und den Bestand ihres Verbandes zu entscheiden und steht damit im Gegensatz zum Typus der Stiftung, in der bei-

43 OLG Stuttgart, NJW 1964, S. 1231.

44 Von den beim Bundesverband Deutscher Stiftungen statistisch erfassten »Stiftungen« sind 2 % als Körperschaft in der Rechtsform der GmbH oder eines eingetragenen Vereins registriert, vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Verzeichnis deutscher Stiftungen, 2000, S. IX ; siehe auch das Verzeichnis der Stiftungs-Vereine bei *Riehmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 217 ff.

45 OLG Köln NJW-RR 1997, 1531; *Reichert*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, Rz. 375.

46 *Schlüter*, Ersatzformen der Stiftung, in: Bertelsmann Stiftung (Hg.), Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., S. 865 ff.

47 Zu den Motiven des »Stifters«, statt der BGB-Stiftung eine »Ersatzform« zu wählen, siehe *Riehmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 143.

48 von *Campenhausen*, in: Seifart/von Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 2, Rz. 20.

49 *Flume*, Juristische Personen, § 7 I 2, 3; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, § 5 I. 3.

de Entscheidungen (Zweck und Bestand) mit der Errichtung auf Dauer festgelegt sind.

3. Stiftungs-Verein

Voraussetzung für die Errichtung eines Stiftungsvereins⁵⁰ ist eine kapitalmäßige Vermögensausstattung, zumindest jedoch die Aussicht auf eine ausreichende finanzielle Zuwendung zum Vereinsvermögen, die eine stiftungshafte Aufgabenerfüllung zumindest für eine gewisse Zeit sichert.⁵¹ Der stiftungsähnliche Charakter des Stiftungsvereins muss bereits in seiner Finanzierungsstruktur zum Ausdruck kommen. Dies setzt kein Mindestkapital voraus; es reicht jedoch nicht aus, auf zukünftige Mitgliedsbeiträge oder noch einzuwerbende Spenden zu verweisen.⁵² Der Ausschluss von Vermögensrechten der Mitglieder ist in der Rechtsform des Vereins – anders als bei der GmbH – ohne Einschränkungen zulässig. Die Verbands- und Satzungshoheit erlaubt, einen Zugriff der Mitglieder auf das Vereins- (=Stiftungs-) Vermögen von Beginn an auszuschließen. Das Vermögen steht wertmäßig nicht den Mitgliedern zu, sondern ist auf Dauer der Körperschaft zugeordnet. Die Mitgliedschaft im Verein selbst begründet keinen quotenmäßigen Anteil am Vereinsvermögen, sondern ist ein personenrechtliches Verhältnis mit nur schwachen vermögensrechtlichen Bezügen.⁵³ Nach den für Stiftungsvereine üblichen Satzungsbestimmungen erhalten sie keine Zuwendungen aus den Erträgen des Vermögens, haben im Fall des Austritts keinen Anspruch auf ein Abfindungsguthaben und erhalten bei Auflösung des Vereins keinen Anteil am Liquidationsguthaben. Letzteres fällt nach der Regelung des § 45 Abs. 3 BGB nur dann an die Mitglieder, wenn der Verein ausschließlich ihren Interes- sendienste, was beim Stiftungsverein regelmäßig nicht der Fall ist. Durch vereinsrechtlich zulässige Gestaltungsoptionen in der Satzung wird das Vereinsvermögen gegenüber den Individualinteressen der Mitglieder gleichsam immunisiert.⁵⁴ Die Annäherung an den Funktionstypus der Stiftung wird ergänzt durch die aus dem Stiftungsrecht entlehnten Vorgaben für die Organe des Vereins, das Vermögen in seinem Bestand dauernd und ungeschmälert zu erhalten.

Die Grenzen einer Annäherung an den Idealtypus der Stiftung zeigen sich mit großer Schärfe bei dem Versuch, durch eine Beschränkung der vereinsrechtlichen Satzungsautonomie der Mitglieder zu einer dauerhaften Festschreibung der Vermögenszweckbindung zu gelangen. Ausgangspunkt ist die Regelung in § 33 Abs. 1 BGB, der für Satzungsänderungen eine Mehrheit von drei Vierteln der in der Mitgliederversammlung erschienenen Mitglieder fordert. Diese Regelung ist abdingbar; der Beschluss kann sowohl erleichtert, wie auch erschwert werden: Zulässig ist insbesonde-

50 Zur Satzungsgestaltung siehe Wachter, *Stiftungen, Zivil- und Steuerrecht in der Praxis*, S. 226 ff.

51 Staudinger/*Rawert*, Vorbem. §§ 80 ff. BGB, Rz. 179; *Hof*, in: Seifart/von Campenhausen, *Handbuch des Stiftungsrechts*, 2. Aufl., § 7, Rz. 125.

52 OLG Stuttgart, NJW 1964, S. 123; BayObLG NJW 1973, S. 249 = *StiftRspr.* II, S. 95, 96, mit zust. Anm. *Leisner*, *StiftRpr.* II, S. 97.

53 *Reichert*, *Vereinsrecht*, Rz. 470.

54 Staudinger/*Rawert*, Vorbem. §§ 80 ff. BGB, Rz. 178.

re eine Bestimmung, die Satzungsänderungen nur auf Grund eines einstimmigen Beschlusses zulässt.⁵⁵ Auch für eine mögliche Auflösung des Vereins kann die Satzung, abweichend von der gesetzlich geforderten Dreiviertel-Mehrheit (§ 41 S. 2 BGB) einen einstimmigen Beschluss vorsehen. Zwingend vorgeschrieben ist die Zustimmung aller Mitglieder bei einer Änderung des Vereinszwecks (§ 33 Abs. 1, S. 2 BGB), wobei auch die nicht erschienen Mitglieder schriftlich zustimmen müssen (§ 33 Abs. 1, S. 2, 2. Hs. BGB). Dies bedeutet – Einstimmigkeit vorausgesetzt – die Möglichkeit einer jederzeitigen Änderung des Vereinszweckes und damit der Vermögensbindung. Ein dauerhafter Schutz dieser Bindung gegen den Willen aller Mitglieder ist nicht durchsetzbar. Die grundsätzlich zulässigen Beschränkungen von Satzungs- und Zweckänderungen wie auch von Auflösungsentscheidungen finden ihre Grenze im Prinzip der Verbandsautonomie; eine Perpetuierung gegen den Willen aller Mitglieder lässt sich durch Satzungsbestimmungen nicht konstruieren.⁵⁶

Einen Ausweg eröffnet auch nicht die Zuweisung der entsprechenden Änderungs- und Lösungskompetenz an externe Dritte oder die Begründung eines Genehmigungsvorbehaltes zugunsten eines Dritten. Die generelle Übertragung der Satzungs- und Zweckänderungskompetenz auf einen vereinsfremden Dritten ist nach herrschender Meinung unzulässig.⁵⁷ Bei Genehmigungspflichten Dritter ist zu differenzieren: Soweit der Verein durch die Rechtsposition des außen stehenden Dritten zu dessen Verwaltungsstelle oder Sondervermögen wird, wird eine Übertragung von Zustimmungserfordernissen für unzulässig gehalten.⁵⁸ Nimmt man die grundsätzliche Zulässigkeit von Zustimmungserfordernissen Dritter in der Satzung an, wird man gleichwohl der Mitgliederversammlung nicht das Recht nehmen können, dieses Zustimmungserfordernis – gegebenenfalls auch nur durch einstimmigen Beschluss – wieder aufzuheben.⁵⁹ Damit erweist sich zumindest im Krisenfall ein zunächst als sinnvoll erachtetes Zustimmungsrecht Dritter nicht als wirksame Schranke, die eine Zweckänderung durch einstimmigen Beschluss auf Dauer verhindern kann.

Im Ergebnis kann die Dauerhaftigkeit des Stiftungszwecks durch entsprechende Satzungsregelungen faktisch zwar weitgehend abgesichert werden; die Bindung bleibt dennoch dem einstimmigen Votum aller Mitglieder unterworfen. Für Kontinuität in der Zweckbindung sorgt freilich das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht. Das unter dem Status der Gemeinnützigkeit gebildete Vermögen unterliegt der steuerlichen Vermögensbindung.⁶⁰ Es muss bei einem Wegfall des bisherigen Zwecks – und erst Recht bei einer Auflösung des Vereins weiter für gemeinnützige Zwecke genutzt werden. Insoweit »überlebt« das Zweckvermögen Stiftung (im funktionalen Sinn) die Auflösung der das Vermögen tragenden Körperschaft.

55 Zum Stiftungsverein: MünchKomm/Reuter, 4. Aufl., vor § 80 ff., Rz. 107 f.; K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, S. 41 ff.

56 K. Schmidt, »Ersatzformen« der Stiftung, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 191.

57 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., S. 90; Flume, Die juristische Person, S. 194 ff.; Rieher, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 78.

58 Soergel-Hadding, § 33 BGB, Rz. 7; Ditz, Fests. Herrschel II, S. 55, 71 ff.; Mummenhoff, Gründungssysteme und Rechtsfähigkeit, S. 169 f.

59 Beuthien/Gäsch, Vereinsautonomie und Satzungsrechte Dritter, ZHR 156, 1992, S. 459, 476; Rieher, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 79 f.

60 § 61 AO

4. Stiftungs-GmbH

Die GmbH ist trotz des gesetzlichen Leitbildes eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mit einer Gewinnerzielungsabsicht der Beteiligten nicht auf diese Zielsetzungen beschränkt und kann – dies zeigt nicht zuletzt das Steuerrecht – auch für einen uneigennütigen Gesellschaftszweck gegründet werden.⁶¹ Sie ist damit grundsätzlich zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke und als Stiftungskörperschaft geeignet.⁶² Anders als die Errichtung eines Vereins verlangt die Gründung einer GmbH die Aufbringung eines Mindestkapitals.⁶³ Auch das Stammkapital kann – ebenso wie spätere Erhöhungen – wie beim Verein durch eine entsprechende Satzungsgestaltung vor den Zugriffen der Gesellschafter gesichert werden. Auch die Rückzahlung des eingebrachten Kapitals kann ausgeschlossen werden. Im Regelfall erfolgt die Gründung einer Stiftungs-GmbH zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke.⁶⁴ Hier erfordert bereits die Satzungsgestaltung den Ausschluss von Vermögensrechten der Gesellschafter.⁶⁵ Zwar steht den Gesellschaftern bei einer Liquidation der Gesellschaft grundsätzlich ein anteiliger Anspruch auf Auskehrung des Verkaufserlöses zu. Aber auch dieser Anspruch kann in der Satzung wirksam ausgeschlossen werden und ein anderer Empfänger des Liquidationsguthabens bestimmt werden.⁶⁶ Die gleichen Grundsätze gelten für die Zuwendungen an die Gesellschafter aus den laufenden Erträgen. Zulässig ist eine Satzungsregelung, nach der Ausschüttungen aus den Vermögenserträgen der GmbH auf Dauer ausgeschlossen und Überschüsse ausschließlich für die Stiftungszwecke zu verwenden sind.

Für die dauerhafte Sicherung der Zweckbindung in der Stiftungs-GmbH gelten die gleichen verbandsrechtlichen Grundsätze wie für den Stiftungsverein. Das GmbH-Recht differenziert zwischen Unternehmensgegenstand⁶⁷ und Unternehmenszweck.⁶⁸ Zwischen beiden Begriffen besteht nach herrschender Meinung keine Identität.⁶⁹ Für die Stiftungs-GmbH bedeutet dies, dass zwischen der grundsätzlichen Zielsetzung einer dauerhaften Vermögensbindung (Unternehmensgegenstand) und den mit dem Vermögen zu verfolgenden Zielen (Unternehmenszweck) zu unterscheiden ist. Um sich der BGB-Stiftung zu nähern, muss die Satzung der Stiftungs-GmbH beides dauerhaft festschreiben. Sie muss sowohl sicherstellen, dass das in der Gesellschaft ge-

61 Scholz/*Emmerich*, GmbHG, § 1, Rz. 14; Hachenburg/*Ulmer*, GmbHG, § 1 Rz. 22; Lutter/*Hommelhoff*, GmbHG, § 1 Rz. 5; *Rieher*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 98; *Winkler*, Nichtgewerbliche, ideale, insbesondere politische Zielsetzungen als Inhalt von Gesellschaftsverträgen, NJW 1970, S. 449, 450.

62 Zur Satzungsgestaltung siehe Wachter, Stiftungen, Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, S. 203 ff.; *Schlüter*, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 2002, S. 578 ff.

63 € 25.000,-, vgl. § 5 Abs. 1 GmbHG.

64 *Schlüter*, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 2002, S. 578 ff.

65 Zur Satzungsgestaltung bei der gemeinnützigen GmbH vgl. *Priester*, Nonprofit-GmbH, Satzungsgestaltung und Satzungsgewalt, GmbHR 1999, S. 149 ff.; *Schlüter*, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 2002, Teil I, S. 535 ff., zur Stiftungs-GmbH insbes. Teil II, S. 578 ff.

66 RGZ 169, 65, 82; BGHZ 14, 264, 272; Lutter/*Hommelhoff*, GmbHG, § 72 Rz. 9; Scholz/*Schmidt*, GmbHG, § 72, Rz. 5; Hachenburg/*Höhner*, GmbHG, § 72, Rz. 14 f.

67 Vgl. §§ 3 Abs. 1, Nr. 2; 4 Abs. 1; 8 Abs. 1, Nr. 6; 10 Abs. 1; 75 Abs. 1 und 76 GmbHG.

68 Vgl. §§ 1 und 61 Abs. 1 GmbHG.

69 Statt vieler vgl. Scholz/*Emmerich*, GmbHG, § 1, Rz. 2 ff.

sammelte Vermögen auf unbegrenzte Zeit zweckverfolgend erhalten bleibt; gleichzeitig muss sie gewährleisten, dass die vom Stifter vorgegebenen Zwecke nicht in einer vom Stifterwillen abweichenden Weise nachträglich verändert werden. Der dauerhafte Erhalt der Vermögenszweckbindung kann nicht durch eine Bestimmung erreicht werden, nach der die Satzung nicht geändert werden kann. Eine solche Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag wäre unwirksam.⁷⁰ Von je her ist die Veränderbarkeit als »Wesensmerkmal aller Verbandspersönlichkeiten« betrachtet worden.⁷¹ Eine durch den Willen der Gründer der Körperschaft auferlegte Fremdbestimmung ist der Körperschaft fremd. Auch eine Satzungsbestimmung, die die Unveränderlichkeit einzelner Teilregelungen vorsieht, kann durch – notfalls einstimmigen – Beschluss aller Gesellschafter aufgehoben werden.⁷²

Auch die Übertragung der Kompetenz zur Satzungsänderung auf einen Dritten ist kein gangbarer Weg, eine Zweckänderung oder eine Anpassung des Unternehmensgegenstandes auf Dauer zu verhindern. Unzulässig ist sowohl die Zuweisung der Änderungskompetenz auf ein anderes Organ als die Gesellschafterversammlung, wie auch auf einen gesellschaftsfremden Dritten.⁷³ Das Gleiche gilt für Genehmigungserfordernisse durch Außenstehende. Auch hier wird die Begründung entsprechender Rechtspositionen Dritter oder von anderen Gesellschaftsorganen für unwirksam gehalten.⁷⁴ Dies ergibt sich aus der Satzungsautonomie⁷⁵ der Gesellschafterversammlung als oberstes Gesellschafts- und Willensbildungsorgan und wird im übrigen durch die Regelung in § 53 Abs. 1 und 2 GmbHG bestätigt. Diese begründet die Änderungszuständigkeit der Gesellschafterversammlung. Erweiterungen in Form von erhöhten Mehrheitserfordernissen können zugelassen werden, nicht aber die Übertragung der Kompetenz auf andere Organe oder Externe.⁷⁶

5. Aktiengesellschaft

Auch die Aktiengesellschaft wird in der Literatur gelegentlich als mögliche Ersatzform der Stiftung genannt.⁷⁷ Sie ist in der Praxis jedoch wesentlich weniger verbreitet als die Formen des Stiftungs-Vereins oder der Stiftungs-GmbH.⁷⁸ Maßgebliche

70 *Riehmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 98.

71 *Gierke*, Deutsches Privatrecht I, S. 550.

72 *Scholz/Priester*, GmbHG § 53, Rz. 38, 83; *Hachenburg/Ulmer*, GmbHG § 53, Rz. 75.

73 RGZ 137, 305, 308 ff.; OLG Düsseldorf, BB 1982, 763; *Scholz/Priester*, GmbHG § 53, Rz. 60; für die Übertragung auf einen Beirat: *Voormann*, Der Beirat im Gesellschaftsrecht, S. 103.

74 KG JW 1926, 598 m. zust. Anm. *Fischer*; KG OLG 42, 225; RGZ 169, 65, 80; LG Berlin, GmbHR 1952, 12 m. zust. Anm. *Sidlo*; BHGZ 43, 261, 264; *Scholz/Priester*, GmbHG § 53, Rz. 61.

75 Dazu *Flume*, Juristische Person, S. 193 ff.; *Priester*, Drittbindung des Stimmrechts und Satzungsautonomie, in: *Fests. Werner*, (1984), S. 659 ff.

76 Die Bindung an den Stiftungszweck folgt auch hier der Vermögensbindung nach § 61 AO.

77 *Wachter*, Stiftungen, Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, S. 217.

78 *Stock*, Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit Bereich, NZG 2001, S. 440, 444; Beispiel für eine Stiftungs-AG ist die Margarethe-Ammon Stiftungs-Aktiengesellschaft mit Sitz in München.

Gründe hierfür sind die im Verhältnis zur GmbH noch stärker ausgeprägte Satzungsstrenge,⁷⁹ ein deutlich höherer Gründungsaufwand sowie das Erfordernis eines Mindestkapitals von € 50.000,-. Das Aktienrecht ist in erster Linie ein Schutzrecht für die Gläubiger der Aktiengesellschaft und Regelwerk zum Ausgleich unterschiedlicher Interessen in der Gesellschaft, namentlich zum Schutz der Minderheitsaktionäre. Basierend auf den Prinzipien des Vereinsrechts⁸⁰ begrenzt das Aktienrecht zum einen die Macht der Mehrheitsaktionäre gegenüber der Minderheit und in einer zweiten Richtung – insbesondere in Publikumsaktiengesellschaften – die Macht der Verwaltung gegenüber den Interessen der Eigentümer. Der Schutz der Gläubiger manifestiert sich in einer Reihe von Regeln über die Kapitalaufbringung, die Ausschüttung an die Anteilseigner oder die Pflichten des Vorstandes im Falle der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung.

Für gemeinnützige Zielsetzungen sind diese Regelungen von untergeordneter Bedeutung. Für die Gestaltungspraxis ist die Struktur der Grundform dieses Typus von Körperschaft, der rechtsfähige Verein, ausreichend. Entscheidend ist im Vergleich zwischen Verein und Aktiengesellschaft nicht die kapitalmäßige Beteiligung (AG), sondern eine korporatistische Struktur und ein wechselnder Mitgliederbestand. Dies lässt sich in einem Verein in wesentlich einfacherer Form realisieren. Die mögliche Börsennotierung als Entscheidungskriterium für eine Aktiengesellschaft kommt bei einer gemeinnützigen Zielsetzung regelmäßig nicht zum Tragen. Die Aktiengesellschaft hat damit bislang weder als Organisationsform gemeinnützigen Engagements noch als Stiftungskörperschaft in der Praxis eine größere Bedeutung erlangt.⁸¹

IV. Körperschaften ohne Mitglieder

Im Ergebnis erweisen sich die »Ersatzformen« der Stiftung in Form der körperschaftlichen Organisation nur als begrenzte Garantie für eine dauerhafte Erhaltung der Vermögenszweckbindung. Die Satzungsgewalt der Mitglieder lässt eine nachträgliche Änderung der Zweckbindung des Vermögens zu, die auch durch eine – weil dem generellen Änderungsvorbehalt unterliegende – Satzungsbestimmung selbst nicht verhindert werden kann. Eine Satzungsbestimmung, die eine Zweckänderung für unzulässig erklärt, kann selbst im Wege der Satzungsänderung aufgehoben werden; möglich ist eine Bestimmung, die eine Zweckänderung als automatischen Grund für eine Auflösung der Körperschaft erklärt; dies führt jedoch zur Liquidation der Körperschaft. Einen Ausweg aus diesem scheinbaren Dilemma eröffnet auch nicht die Rechtsfigur einer Körperschaft ohne Mitglieder oder Gesellschafter. Sie stößt im deutschen Recht an die Grenzen zwingender Strukturprinzipien des Gesellschaftsrechts.

79 Wachter, Stiftungen, Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, S. 217.

80 Sie ist nach allgemeiner Ansicht eine Sonderform des bürgerlich-rechtlichen Vereins, siehe Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften, S. 49.

81 Storck, Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, NZG 2001, s. 440 ff.; Wachter, Stiftungen, Zivil- und Steuerrecht in der Praxis, S. 217.

Die Gründung eines Vereins ohne Mitglieder ist nach deutschem Recht nicht zulässig.⁸² Eine Eintragung in das Vereinsregister – und damit die Erlangung der Rechtsfähigkeit – erfolgt nur bei einer Zahl von mindestens sieben Gründungsmitgliedern (§ 56 BGB). Zwar kann der Verein durch Austritt, Ausschluss oder Tod aller Mitglieder mitgliederlos werden. Dies hat aber nach herrschender Meinung das Erlöschen des Vereins ohne Liquidation zur Folge.⁸³ Die Abwicklung des Vermögens erfolgt dann über einen nach § 1913 BGB bestellten Pfleger.⁸⁴

Für die GmbH ist in der gesellschaftsrechtlichen Literatur die Figur der sogenannten Keinmann-GmbH diskutiert worden.⁸⁵ Von einer Keinmann-GmbH spricht man, wenn alle Gesellschafteranteile an einer GmbH der GmbH selbst gehören. Ein solcher Zustand kann eintreten, wenn die Gesellschaft sämtliche Anteile von ihren Gesellschaftern erworben hat oder ihr die Anteile von den Gesellschaftern im Wege der Schenkung überlassen werden. Für die Stiftungskörperschaft ließe sich ein solches Ergebnis auf folgendem Weg realisieren: der Stifter gründet zunächst die GmbH, unmittelbar nach der Gründung überträgt er unentgeltlich alle Anteile hieran auf die GmbH (§§ 516 ff. BGB). Es entsteht eine rechtsfähige juristische Person des Privatrechts, die nicht mehr auf externe Anteilseigner zurückgeführt werden kann, sie bildet ein sich selbst gehörendes Vermögen, das nur noch den eigenen Binnen-Regeln unterworfen ist und ist insoweit mit der Konstruktion einer Stiftung im Sinne eines sich selbst gehörenden Vermögens identisch. Ein solcher Vorgang scheint auf den ersten Blick ein Weg zu sein, bei einer Stiftungs-GmbH auf Dauer den Einfluss der Gründungsgesellschafter auf die Stiftungskörperschaft auszuschließen.

Gegen die Eignung einer solchen Konstruktion als Ersatzform der Stiftung sprechen indes durchgreifende Bedenken. Auch wenn man gegen eine in der Literatur vertretene Auffassung nicht von der grundsätzlichen Unzulässigkeit der Keinmann-GmbH ausgeht⁸⁶ oder bei einem Erwerb aller Anteile durch die GmbH die sofortige Auflösung der Gesellschaft mit dem Erwerb des letzten Gesellschaftsanteils annimmt,⁸⁷ wird man diese Konstruktion nicht als eine dauerhafte Lösung ansehen können. Die Keinmann-GmbH ist zwar durch ihre Geschäftsführer zunächst für einen vorübergehenden Zeitraum handlungsfähig. Es besteht gleichwohl ein planwidriger Rechtszustand, da mit der Zuweisung der Gesellschafterrechte an die Gesellschaft selbst eine ordnungsgemäße interne Willensbildung vollständig außer Kraft gesetzt

82 Vgl. § 56 BGB; zur mitgliederlosen Stiftungs-Körperschaft siehe auch *Riehmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 62 ff.

83 BGHZ 19, 51, 57; BAG DB 1986, 2686, 2687; BGH LM Nr. 2 zu § 21 BGB; OLG München, JFG 18, 183, 186; KG WM 1957, 1108; KG WM 1964, 497, 498; *Staudinger/Weick*, § 41 BGB, Rz. 12.

84 A.A. MünchKomm/*Reuter*, 3. Aufl., § 41, Rz. 5, der den Wegfall aller Mitglieder lediglich als Auflösungsgrund ansieht; durchgeführt wird die Liquidation durch den Vorstand, notfalls muss ein solcher nach § 29 BGB durch das Gericht bestellt werden, so auch *Beitzke*, Mitgliederlose Vereine, in: *Fests. Wilburg*, (1965) S. 21 ff.

85 Dazu u.a. *Scholz/Westermann*, GmbHG, § 33, Rz. 44; *Robwedder*, GmbHG, 3. Aufl., § 33, Rz. 14; *Hachenburg/Hobner*, GmbHG, § 33, Rz. 85 ff.; eingehend *Paulick*, Die GmbH ohne Gesellschafter, (1979).

86 Zum Meinungsstand siehe *Robwedder*, GmbHG, 3. Aufl., § 33, Rz. 14 ff.; *Scholz/Westermann*, GmbHG, § 33, Rz. 44.

87 *Robwedder*, GmbHG, 3. Aufl., § 33, Rz. 15.

ist. Aus diesem Grunde wird allenfalls für einen begrenzten Zeitraum die Gesellschafterlosigkeit für zulässig angesehen, dagegen ist der Übergang dieser Situation in einen Dauerzustand zwingender Auflösungsgrund. Für den Zeitraum des Übergangs ist in entsprechender Anwendung des § 29 GmbHG ein Notgesellschafter zu bestellen, dessen Aufgabe im wesentlichen darin besteht, den gesellschafterlosen Zustand aufzuheben.⁸⁸ Erst wenn sich diese Aufgabe als nicht erfüllbar erweist, ist die Gesellschaft aufzulösen. Die herrschende Meinung gelangt damit – bei durchaus unterschiedlichen Begründungsansätzen – zumindest auf die lange Sicht zu einer Unzulässigkeit der Keinmann-GmbH.

Für zulässig erachtet wird die Keinmann-GmbH als Ersatzform der Stiftung dagegen von Kreuzt⁸⁹. Unter Berufung auf Hachenburg⁹⁰ entsteht seiner Ansicht nach bei der Keinmann-GmbH ein reines Zweckvermögen, das praktisch Stiftungscharakter hat.⁹¹ Die GmbH sei in der Lage, die bei ihr liegenden Stimmrechte auszuüben; da ein Stimmrechtsverbot nur die – bei der Keinmann-GmbH nicht vorhandenen – Gesellschafter schützen solle. Eine Gesellschafter-Kontrolle sei im GmbH-Recht nicht zwingend vorgeschrieben, mögliche Interessenkollisionen würden durch § 181 BGB und § 47 Abs. 4 GmbHG ausreichend verhindert.⁹² Auch wenn eine solche Konstruktion unter dem Postulat möglichst vielfältiger Gestaltungsformen für den Typus der Stiftung als selbständige Vermögensmasse als wünschenswert erscheint, stößt sie gleichwohl auf eine Reihe von Bedenken. Der Hinweis auf § 181 BGB und § 47 Abs. 4 GmbHG vermag nur dann zu überzeugen, wenn Kontrollinstanzen vorhanden sind, die die Einhaltung dieser Vorschriften sicherstellen und durchsetzen können. Hieran fehlt es bei der Keinmann-GmbH. Darüber hinaus ist § 47 Abs. 4 GmbHG schon bei der Einmann-GmbH nicht anwendbar,⁹³ damit ist er auch bei der Keinmann-GmbH wirkungslos. Von wesentlich größerem Gewicht ist folgender Einwand: Die Ausübung der Gesellschafterrechte durch die Gesellschaft beinhaltet auch die Satzungs kompetenz. Es muss auch bei einer Keinmann-GmbH möglich sein, die Satzung an geänderte Umstände anzupassen. Wird dies Recht der Gesellschaft zugewiesen und von ihr ausgeübt, ist der Zweck der Organisation durch die Organisation selbst veränderbar. Es entsteht eine nur noch eigengesteuerte Organisation, die keiner externen Kontrolle mehr unterliegt.⁹⁴ Weder die Bindung an einen vorgegebenen Stifterwillen, noch die grundsätzliche Fortführung der Vermögenszweckbindung ist mit einer solchen Konstruktion sicherzustellen.⁹⁵ Das letzte Argument wird erst dann seine Wirkung verlieren, wenn – wie in anderen Rechtsordnungen üblich – alle Stif-

88 Paulick, Die GmbH ohne Gesellschafter, S. 126 ff.

89 Kreuzt, Von der Einmann zur »Keinmann«-GmbH?, in: Fests. Stimpel (1985), S. 379 ff.

90 Hachenburg, Erwerb eigener Geschäftsanteile durch die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, in: Fests. G. Cohn, (1915), S. 79 ff.

91 Für die Keinmann-GmbH als »dogmatisch vertretbar« auch Kronke, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, S. 289.

92 Kreuzt, Von der Einmann zur »Keinmann«-GmbH?, in: Fests. Stimpel (1985), S. 390.

93 BGHZ 105, 324, 333; Hachenburg/Hiffer, GmbHG, § 47, Rz. 125.

94 Das so entstandene Gebilde unterliegt nicht der Stiftungsaufsicht; auch die Kontrollmöglichkeiten wie bei einer unselbständigen Stiftung durch den Treugeber/Stifter oder die Behördenaufsicht nach § 525 Abs. 2 BGB oder § 2194 S. 2 BGB greifen hier nicht ein.

95 So auch Riehmer, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 64 f.

tungen, unabhängig von ihrer jeweiligen Rechtsform einer einheitlichen staatlichen Kontrolle unterstellt werden. Dies ist *de lege lata* nicht vorgesehen und *de lege ferenda* – bislang jedenfalls – nicht gefordert.

V. Typenkombination von Körperschaft und Stiftung

1. *Körperschaften als Treuhänder einer unselbständigen Stiftung*

Die zweite Form der Annäherung von Körperschaften und Stiftungen (als Rechtsform) erfolgt über Gestaltungsformen, die beide Idealtypen miteinander kombiniert. Den Rahmen bildet eine Körperschaft (in der Regel in der Rechtsform einer Gesellschaft⁹⁶ oder eines Personenzusammenschlusses⁹⁷), die als Treuhänder eine unselbständige Stiftung verwaltet.⁹⁸ Hauptfunktion der Körperschaft ist die Übernahme nichtrechtsfähiger Stiftungen. Sie wird damit zum Stiftungsträger und gleichsam zu einer Ersatzform der rechtsfähigen Stiftung. Der Begriff »Ersatzform« der Stiftung beruht auf der Kongruenz von Stiftungsträger und Stiftungsvermögen bei der gesetzlich geregelten Form der Stiftung; wo diese Kongruenz fehlt – mit der Konstruktion jedoch die dauerhafte Vermögenszweckbindung angestrebt wird – spricht man von einer Ersatzform der Stiftung.⁹⁹ Das entstehende Gebilde hat eine doppelte Natur; es ist in seiner Organisation Körperschaft, das zugeordnete Vermögen ist als eine selbständige Vermögensmasse mit eigener Zweckbindung in der Form der unselbständigen Stiftung organisiert. Die Klammer zwischen beiden bildet die auf das Vermögen bezogene Treuhandabrede.¹⁰⁰

Die Körperschaft wird zu einer der rechtsfähigen Stiftung angenäherten Ersatzform, wenn die Körperschaft nicht als Stiftungsorganisation, sondern mit dem Ziel einer treuhänderischen Verwaltung von nichtrechtsfähigen Stiftungen errichtet wird. Die Übertragung des Stiftungsvermögens an die Körperschaft erfolgt nicht durch eine Erhöhung des Eigenkapitals bei der GmbH oder als eine Zuwendung zum Vereinsvermögen beim eingetragenen Verein, sondern im Rahmen der Errichtung einer unselbständigen Stiftung. Die Verbindung aus Körperschaft und unselbständiger Stiftung ist der im deutschen Recht zulässige Weg, die satzungsmäßig instabile Situation der Stiftungskörperschaft sowie der ausschließlich schuldrechtlich begründeten

96 In Deutschland die GmbH, in England die *company* und in den USA die *corporation*.

97 In Deutschland der eingetragene Verein, in England, bzw. den USA die *association*.

98 Dazu *Schlüter*, Ersatzformen der Stiftung, in: Bertelsmann Stiftung (Hg.), Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., S. 885 ff.

99 Siehe *K. Schmidt*, »Ersatzformen« der Stiftung, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 175.

100 *Westebbe*, Die Stiftungstreuhand. S. 57 ff. mit Hinweisen auf die Konstruktion und die Satzungsbestimmungen der Robert Bosch Stiftung GmbH, der Mahle-Stiftung GmbH, der Rhein-Donau-Stiftung e.V. und der Hermann-Schörg-Stiftung e.V.

unselbständigen Stiftung aufzulösen und in der Kombination beider Formen zu einer dauerhaften Zweckbindung von Vermögen zu gelangen.¹⁰¹

Um die dahinterstehende Konstruktion zu verdeutlichen, hilft ein Blick auf die rechtsfähige Stiftung.¹⁰² Aufgrund ihrer Rechtsfähigkeit kann sie selbst Stiftungsträgerin sein. Die rechtsfähige Stiftung ist sogar der »geborene« Stiftungsträger. In einer verkürzten Darstellung wird bisweilen behauptet, die rechtsfähige Stiftung sei ein rechtsfähiges Vermögen. Dies ist nicht ganz korrekt. Die rechtsfähige Stiftung ist eine juristische Person und sie verfügt über ein eigenes Vermögen. Dies zeigt sich insbesondere bei späteren Zustiftungen mit eigener Zweckbestimmung. Die Stiftung wird hier zum Stiftungsträger dieser Zustiftung. Sie hat das Vermögen der Zustiftungen vom übrigen Stiftungsvermögen zu trennen und als Sondervermögen entsprechend der jeweiligen Zweckbindung zu verwalten.

Die Errichtung der Stiftungskörperschaft als Stiftungsträger beruht auf zwei Vorgängen; der Errichtung der Körperschaft als Organisationsakt und der schuldrechtlichen Begründung einer unselbständigen Stiftung. Das so entstandene Gebilde folgt zwei Regelkreisen. Neben der für die Körperschaft maßgeblichen Vereins- oder GmbH-Satzung stehen die Treuhand-Vereinbarungen der nichtrechtsfähigen Stiftung. Letztere ist als Auftragsverhältnis, als Auflagenschenkung oder einer Kombination aus beiden Formen möglich. Die für die Stiftung typische und angestrebte Vermögenszweckbindung resultiert nicht aus den Festlegungen in der Satzung der Körperschaft, sondern ist eine Folge der schuldrechtlichen Beziehung der beteiligten Körperschaft und des zuwendenden Stifters. Änderungen in den Statuten der Körperschaft sind möglich, betreffen aber nicht die Zweckbestimmung des treuhänderisch gehaltenen Vermögens. Andererseits sind Änderungen in der Zweckbindung nur im Rahmen der stifterischen Vorgaben möglich.

Entsprechend des unterschiedlichen Rechtsgrundes für die Vermögenszuwendung sind zwei Arten des von der Körperschaft gehaltenen Vermögens zu differenzieren; das Eigenkapital der GmbH bzw. ein gegebenenfalls vorhandenes Eigenvermögen des Vereins auf der einen und das treuhänderisch gehaltene Zweckvermögen auf der anderen Seite. Beide Vermögen haben einen getrennten Status und folgen getrennten Schicksalen.¹⁰³ Sie sind insbesondere steuerlich zu trennen; das eine ist Sondervermögen (unselbständige Stiftung), das andere ist ein Vermögen der Körperschaft als selbständiges Steuersubjekt. Auch mit Blick auf die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung aufgrund der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO können beide Teilvermögen eine unterschiedliche Behandlung erfahren. Soweit für das Sondervermögen der unselbständigen Stiftung die Privilegien des gemeinnützigen Status in Anspruch genommen werden, muss nicht zwangsläufig auch die tragende Körperschaft als gemeinnützig anerkannt sein. Dies gilt jedoch nicht im – in der Praxis sicherlich seltenen – umgekehrten Fall. Eine gemeinnützige Körperschaft ist aufgrund der ausschließlichen Verfolgung ihrer steuerbegünstigten Zwecke regel-

101 K. Schmidt, »Ersatzformen« der Stiftung, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 192.

102 Schlüter, Ersatzformen der Stiftung, in: Bertelsmann Stiftung, Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., S. 885 f.

103 Daher sind Vorkehrungen zu treffen, die eine Vermischung beider Vermögen verhindern, Hof, in: Seifart/von Campenhausen, Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., § 36, Rz. 47.

mäßig daran gehindert, die Verwaltung einer privatnützigen unselbständigen Stiftung zu übernehmen.

Die Verwendung ihrer Erträge ergibt sich aus getrennten Zweckbindungen. Die Erträge des »eigenen« Kapitals sind entsprechend der Satzung zu verwenden, die Erträge des Treuhandvermögens sind für die vom Stifter vorgegebenen Zwecke einzusetzen.¹⁰⁴ Schließlich gehen sie bei einer Auflösung der Körperschaft getrennte Wege. Die Verteilung des Eigenkapitals folgt den in der Satzung der Körperschaft festgelegten Regeln – in Ermangelung einer derartigen Regelung nach den für die jeweilige Körperschaft maßgeblichen Bestimmungen.¹⁰⁵ Das Schicksal des Treuhandvermögens richtet sich nach den Festlegungen im zu Grunde liegenden Stiftungsgeschäft. In der Regel wird die unselbständige Stiftung unter Aufrechterhaltung ihrer Zweckbestimmung einem neuen Treuhänder zugeordnet.

Einem getrennten Schicksal unterliegen auch die Organisationsregeln der Körperschaft einerseits und der nichtrechtsfähigen Stiftung andererseits. Die Satzung der Körperschaft folgt ihrem eigenen Organisationsrecht. Eine auf diese Satzung bezogene Änderungskompetenz des Stifters besteht nicht. Eine einstimmige Satzungsänderung in der GmbH oder im Verein kann er nicht verhindern.¹⁰⁶ Der Stifter – oder nach seinem Tod seine Erben – kann im Rahmen der unselbständigen Stiftung gleichwohl eine Beachtung der Vermögenszweckbindung sicherstellen. So kann er bei einer Nichtbeachtung von Auflagen nach § 525 BGB oder bei einem Verstoß gegen die Treuhandabrede die Körperschaft als Stiftungsträgerin gegen einen neuen Stiftungsträger austauschen. In umgekehrter Richtung haben die Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft keinen Einfluss auf die Zweckbindung des Vermögens.¹⁰⁷ Eine Satzungsänderung in der Körperschaft verändert nicht die schuldrechtlichen Bindungen, denen die Körperschaft als Treuhänder unterworfen ist.

2. Stiftung als Gesellschafter der Einmann-GmbH

Eine der »Keinmann-GmbH« angenäherte Konstruktion lässt sich in einer umgekehrten Beteiligungsstruktur errichten: nicht die Körperschaft ist Trägerin eines (unselbständigen) Stiftungsvermögens, sondern die Stiftung ist Gesellschafterin einer Einmann-GmbH.¹⁰⁸ Stiftung und GmbH werden getrennt voneinander errichtet, nach erfolgter Gründung der beiden selbständigen juristischen Personen überträgt der Gesellschafter der Einmann-GmbH alle Gesellschaftsanteile (unentgeltlich) auf

104 Auch wenn die Zwecke identisch sind, muss eine getrennte Verwaltung erfolgen, Schlüter, Ersatzformen der Stiftung, in Bertelsmann Stiftung, Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., S. 885.

105 Dies sind beim Verein in Abhängigkeit von der jeweiligen Zielsetzung entweder die Mitglieder oder das Bundesland, in dem der Verein seinen Sitz hat, vgl. § 45 Abs. 3 BGB; bei der GmbH sind es die Gesellschafter, vgl. § 72 GmbHG; bei gemeinnützigen Zwecken der Körperschaft folgt die Verteilung in der nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO vorgeschriebenen Klausel über die gemeinnützige Vermögensbindung.

106 K. Schmidt, »Ersatzformen« der Stiftung, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, S. 193; Riehmer, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 104.

107 Riehmer, Körperschaften als Stiftungsorganisationen, S. 58 f.

108 Dazu schon Pfleger, Die Stiftung als Alleingesellschafter der Einmann-GmbH, Köln 1969.

die Stiftung.¹⁰⁹ Die Vermögensausstattung dieser Gesamtkonstruktion besteht aus dem Grundstockvermögen der rechtsfähigen Stiftung, das sich wiederum aus ihrem Gründungskapital und den ihr später übertragenen GmbH-Anteilen zusammensetzt. Dabei ist auch eine Gestaltungsvariante nicht ausgeschlossen, in der die Gründung der Stiftung ohne eine weitere Vermögensausstattung ausschließlich durch Übertragung der GmbH-Anteile erfolgt.

Mit der Vermögens-Übertragung auf die GmbH entsteht eine Konstruktion, die die Vermögensverwaltung und Mittelverwendung der Kontrolle durch die Stiftungsaufsicht weitgehend entzieht: Gegenstand der Stiftungsaufsicht ist die Vermögensverwaltung in der Stiftung, diese hält eine hundertprozentige Beteiligung an einer GmbH. Mögliche Maßnahmen der Vermögensverwaltung, wie insbesondere Vermögensumschichtungen, finden in der GmbH statt und lassen das Vermögen der Stiftung (die GmbH-Beteiligung !) formell unverändert. Auch eine Änderung der Vermögenszweckbindung findet ohne eine Beteiligung der Stiftungsaufsicht statt. Soll die Zweckbestimmung des Vermögens, das der GmbH zugeordnet ist, angepasst werden, ist hierfür keine Satzungsänderung in der rechtsfähigen Stiftung notwendig, die an eine Mitwirkung der Stiftungsaufsicht gebunden wäre. Statt dessen handelt es sich lediglich um eine Satzungsänderung in einer von der Stiftung beherrschten Körperschaft und damit aus Sicht der Stiftung um eine einfache Maßnahme der Vermögensverwaltung, die keine Mitwirkungserfordernisse der Stiftungsaufsicht auslöst. Die Gesamtkonstruktion hat gleichwohl eine stiftungsartige Struktur, da das in dem Zusammenschluss gebundene Vermögen nicht mehr auf einen externen Eigentümer zurückgeführt werden kann; wie beim Idealtyp der Stiftung handelt es sich um ein eigentümerloses Gebilde. Nach geltendem Recht bestehen gegen eine solche Konstruktion aus Stiftung und GmbH keine Bedenken. Die Gründung einer gemeinnützigen Einmann-GmbH ist zulässig.¹¹⁰ Auch die Übertragung einer hundertprozentigen GmbH-Beteiligung auf eine Stiftung stößt auf keine grundsätzlichen Bedenken.

VI. Zusammenfassung

Im deutschen Recht sind Körperschaften als »Ersatzformen« der Stiftung zur dauerhaften Verselbständigung eines zweckgebundenen Vermögens (Stiftung im funktionalen Sinne) nur bedingt tauglich. Es sind im wesentlichen drei Gründe, die zur begrenzten Tauglichkeit der Körperschaftsform für dieses spezifische Gestaltungsziel führen: (I) Ein für die Stiftung typischer Zustand der Mitgliederlosigkeit ist im deutschen Recht nicht erreichbar, (II) das Recht der Körperschaft erlaubt keine so weitgehende Reduzierung der Mitgliederrechte, dass eine dauerhafte Aufrechterhaltung der für die Stiftung typischen Vermögenszweckbindung gewährleistet ist und schließlich (III) unterliegt die Stiftungskörperschaft keiner an den Status als Stiftung (im Sinne einer zweckgebundenen Vermögensmasse – nicht im Sinne der §§ 80 ff. BGB)

109 Als Beispiele einer solchen Konstruktion siehe Satzungen der »Soldan-Stiftung« und der »Schoeps-Stiftung« bei *Pfleger*, Die Stiftung als Alleingesellschafter der Einmann-GmbH, S. 113 ff.

110 *Riehmer*, Körperschaften als Stiftungsorganisation, S. 106 f.

anknüpfenden staatlichen Aufsicht. Die Körperschaft kann erst dort eine Ersatzfunktion zur Stiftung des bürgerlichen Rechts ausfüllen, wo sie nicht als Stiftungsorganisation, sondern als Stiftungsträger ausgestaltet wird. Die Konstruktion basiert auf zwei voneinander unabhängigen Errichtungsakten: zunächst die Gründung der Körperschaft als Stiftungsträger und die anschließenden Zuordnung einer nichtrechtsfähigen Stiftung in die treuhänderische Verwaltung durch die Körperschaft.

VII. Summary

Under German law, corporations are only suitable in a very limited way as "substitutes" for a foundation that creates permanent and independent funds which are used for a designated purpose (foundation in the functional sense). The limited suitability to achieve this specific aim is mainly due to the following three reasons: (I) under German law it is not possible for a corporation to achieve the situation of not having any members, which is typical for a foundation; (II) the laws governing corporations do not allow the extensive diminution of membership rights that would be necessary to ensure the permanent maintenance of the funds designated for a certain purpose, which is typical for a foundation; (III) the corporation would not be subject to the state supervision that would apply to a foundation (in the sense of funds designated for a certain purpose – not in the sense of sections 80 et seq. of the German Civil Code). A corporation can only be regarded as a substitute for a private law foundation where the corporation functions as the body responsible for the administration of the foundation. This construction requires two separate acts of formation: firstly the setting up of the corporation, followed by the assigning of the unincorporated foundation into the fiduciary administration of the corporation.

Rechtliche Maßstäbe für die Kapitalanlage von Stiftungen in Hedge Fonds nach deutschem und US-amerikanischem Recht

MAXIMILIAN HAAG/ANDREAS RICHTER

I.	Einleitung	97	2.	Gebot der sicheren und ertragreichen Vermögensanlage	104
II.	Spezifische Merkmale und Risiken der Kapitalanlage in Hedge Fonds	99	3.	Gebot der zeitnahen Mittelverwendung	110
	1. Fondsstruktur und -management	99	4.	Begünstigungsverbot	113
	2. Das Anlageverhalten des Fonds	100	5.	Zusätzliche Einschränkungen im US-Bundessteuerrecht	115
III.	Rechtliche Maßstäbe für die Vermögensanlage gemeinnütziger Organisationen	102	6.	Haftung der Stiftungsorgane für Pflichtverletzungen	118
	1. Stifterwille und Loyalitätspflicht	102	IV.	Schlussfolgerungen	120
			V.	Summary	121

I. Einleitung

Viele gemeinnützige Organisationen wie Stiftungen sind zur Förderung ihrer Ziele hauptsächlich auf Erträge aus der Anlage ihres Vermögens angewiesen. Bisher legen deutsche Stiftungen ihr liquides Vermögen meist in festverzinsliche Werte oder Immobilien an.¹ Dabei sind Stiftungen nach deutschem Recht in der Anlage ihres Vermögens grundsätzlich frei. Das gleiche gilt dem Grunde nach auch für die US-amerikanische *Private Foundation*.² In den USA stellt man im Gegensatz zu Deutschland bereits seit längerem fest, dass nicht nur *Private Foundations*, sondern auch andere gemeinnützige Organisationen wie Religionsgemeinschaften, Hochschulen und Krankenhäuser (*Public Charities*) zunehmend auf alternative Anlagestrategien setzen, um ihre Rendite zu erhöhen. Angesichts der Erfahrungen vieler institutioneller Anleger mit stark volatilen Börsen in jüngerer Zeit und in ständiger Erwartung von starken Korrekturen des deutschen und vor allem des aufgeblähten amerikanischen Immobilienmarktes nach unten stellt sich die Frage, inwieweit Hedge Fonds als wichtige Form alternativer Anlagetechniken für eine deutsche Stiftung bzw. amerikanische

1 Vgl. Richter/Sturm, Grenzen der Vermögensanlage rechtsfähiger Stiftungen am Beispiel von Hedge Fonds-Investments, FB 2005, S. 592, 593. Zu den Gründen hierfür Panse/Bä, Strategische Vermögensanlage von Stiftungen, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 6 Rn. 15 ff.

2 Eine *Private Foundation* wird definiert als gemeinnützige Organisation, die mit eigenem Vermögen aus privaten Zuwendungen ausgestattet ist, ausschließlich zur Wahrnehmung gemeinnütziger Zwecke gegründet wurde und von eigenen *Directors* oder *Trustees* verwaltet wird. Man unterscheidet zwischen operativen und nichtoperativen (= *grant-making*) *Private Foundations*, vgl. Fishman/Schwarz, Nonprofit Organizations, 2. Aufl. 2000, S. 602, 604.

Private Foundation von Interesse sind.³ Der Beitrag erläutert die nach deutschem und US-amerikanischem Recht geltenden Maßstäbe und Beschränkungen für die Vermögensanlage dieser gemeinnützigen Organisationen und untersucht, welche Grenzen sich daraus für Investments in Hedge Fonds ergeben.

In Deutschland finden sich Rechtsregeln für die Vermögensanlage von Stiftungen im Stiftungsrecht, also den §§ 80 ff. BGB und den Stiftungsgesetzen der Bundesländer, sowie im Gemeinnützigkeitsrecht der Abgabenordnung. Die Einhaltung des Stiftungsrechts überwachen die Stiftungsaufsichtsbehörden der Bundesländer, die bei Rechtsverstößen der Stiftungsorgane deren Verhalten beanstanden und unter gewissen Voraussetzungen an Stelle der Stiftung Maßnahmen durchführen können.⁴ Bei einer Verletzung des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51 ff. AO) gefährdet eine deutsche Stiftung ihren steuerbegünstigten Status; überwacht wird dies durch die Finanzämter.⁵ Ganz ähnlich verhält es sich in den USA: Die Errichtung und Verwaltung einer *Foundation* richtet sich nach dem Gesellschafts- und *Trust*recht der einzelnen Bundesstaaten und wird in der Regel vom *Attorney General* des jeweiligen Bundesstaates als Stiftungsaufsichtsbehörde überwacht. Die Handlungsmöglichkeiten des *Attorney Generals* sind denen der deutschen Stiftungsaufsichtsbehörden durchaus vergleichbar.⁶ Darüber hinaus enthält das US-Bundessteuerrecht weitere Beschränkungen für die Vermögensanlage von gemeinnützigen Organisationen, deren Verletzung teils mit dem Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus, teils mit einer Strafsteuer geahndet wird. Besonders strenge steuerliche Vorschriften gelten seit 1969 für *Private Foundations*; die praktische Bedeutung dieser Regelungen schwankt und ist für jede einzelne Vorschrift gesondert zu beurteilen.

Im Jahr 2001 waren bei der US-Bundesfinanzverwaltung (*IRS*) 70.787 *Foundations* mit einem Gesamtvermögen von ca. 455 Mrd. US\$ registriert.⁷ Rund 90% des von amerikanischen *Private Foundations* gehaltenen Vermögens wird dabei zu Zwecken der Vermögensanlage genutzt.⁸ Vor wenigen Jahrzehnten entdeckten gemeinnützige Organisationen in den USA Hedge Fonds als attraktive Anlagemöglichkeit und begannen, sich neben dem Erwerb von Aktien und Immobilien oder von Schuldtiteln verstärkt an Hedge Fonds zu beteiligen. Die *Yale University* etwa investierte noch 1987 über 85% ihres Stammvermögens in Aktien und festverzinsliche Anleihen; im

3 Siehe auch *Richter/Sturm*, Möglichkeiten und Grenzen der Vermögensanlage deutscher rechtsfähiger Stiftungen am Beispiel von Hedge Fonds, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts, § 7 Rn. 24. Vgl. für eine erfolgreiche Anlagepolitik, die auch auf Alternative Investments setzt, die Darstellung der Anlagepolitik der Yale Stiftung bei *Panse/Bär* (Fn. 1) § 6 Rn. 48 ff.

4 Vgl. *Richter/Sturm*, Stiftungsrechtsreform und Novellierung der Landesstiftungsgesetze, NZG 2005, S. 655, 657 f.

5 Zur Verlustproblematik siehe *Richter/Sturm*, Vermögensverluste bei der Kapitalanlage und Verlust der Gemeinnützigkeit, Der Fachanwalt für Erbrecht, 2006/3, S. 42 f.

6 Im Einzelnen *Fishman/Schwarz* (Fn. 2) S. 254 ff.

7 Vgl. *Ludlum*, Domestic Private Foundations and Charitable Trusts, 2001, IRS Statistics of Income Bulletin, Fall 2004, Publ. 1136 (Rev. 12-04), S. 141, 142.

8 *Ludlum* (Fn. 7) S. 141, 144.

Jahre 1998 war dieser Anteil auf 30% gesunken, den Rest stellten alternative Anlagestrategien einschließlich Hedge Fonds.⁹

In den Portfolios deutscher Stiftungen hingegen spielen Hedge Fonds bisher kaum eine Rolle. Gesicherte Zahlen hierzu liegen – soweit ersichtlich – nicht vor. Dieser Verzicht auf alternative Anlagestrategien dürfte hauptsächlich darauf zurückzuführen sein, dass die Bestimmungen des deutschen Stiftungsrechts zu Aspekten der Vermögensanlage wenig präzise sind, was zu haftungsrechtlichen Unsicherheiten für die Stiftungsorgane führt.¹⁰ Während die US-Rechtsprechung und Literatur sich schon seit langem mit dem Thema der Zulässigkeit bestimmter Anlageformen bei gemeinnützigen Organisationen auseinandersetzt und sich daher für die Vermögensanlage in Hedge Fonds relativ klare Leitsätze formulieren lassen, fehlt eine entsprechende Auseinandersetzung in der deutschen Rechtsprechung. In der deutschen Literatur gibt es bislang keinen klaren Meinungsstand zur Zulässigkeit der Anlage des Stiftungsvermögens in Hedge Fonds.¹¹

Mittels eines Rechtsvergleichs der einschlägigen deutschen Vorschriften mit den Bestimmungen des US-amerikanischen Rechts soll hier ein Beitrag zur aktuellen Diskussion geleistet werden. Dabei steht der Versuch im Vordergrund, die US-amerikanische Rechtsentwicklung zum Zwecke der inhaltlichen Präzisierung der Vorschriften des deutschen Stiftungsrechts nutzbar zu machen.

II. Spezifische Merkmale und Risiken der Kapitalanlage in Hedge Fonds

1. Fondsstruktur und -management

Weder in Deutschland noch in den USA existiert eine gesetzliche Definition des »Hedge Fonds«. Üblicherweise versteht man darunter eine Anlagegesellschaft, die Handel mit Wertpapieren und sonstigen Anlageobjekten treibt und dabei Anlagetechniken wie Arbitragehandel, Leerverkäufe und den kreditfinanzierten Erwerb von Anlagegegenständen (*Leverage*) nutzt. Viele Hedge Fonds werden als Personengesellschaft errichtet, wobei ein persönlich unbeschränkt haftender Gesellschafter als Geschäftsführer des Fonds sämtliche Anlageentscheidungen trifft.¹² Hedge Fonds zeichnen sich durch einen sehr großen Entscheidungsspielraum des Fondsmanagers aus. So kann dieser in der Regel die gesamte Bandbreite an Finanzinstrumenten einsetzen; er kann ferner gewisse Anlageentscheidungen delegieren. Der Investitionsgrad eines Hedge Fonds kann aufgrund von Kreditfinanzierungen über 100% liegen, so dass bei negativen Marktentwicklungen ein erhöhtes Verlustrisiko entsteht. Dies ist darauf zurückzuführen, dass Zins- und Tilgungsleistungen auf die aufgenommenen

9 *Fishman/Schwarz* (Fn. 2) S. 241; vgl. zur Anlagepolitik der Yale-Stiftung *Panse/Bär* (Fn. 1) § 6 Rn. 49 f.

10 Zu den Gründen hierfür vgl. *Panse/Bär* (Fn. 1) § 6 Rn. 16.

11 Vgl. *Richter/Sturm* (Fn. 3) § 7 Rn. 27 m.w.N.

12 Vgl. *Lederman*, Nuts & Bolts of Financial Products 2004 Understanding the Evolving World of Capital Market & Investment Management Products, Practising L. Inst., 1412 PLI/Corp, S. 445, 448 (2004).

Kredite unabhängig vom Erfolg des Fonds zu erbringen sind. Daher kann es im ungünstigsten Fall zum Totalverlust des eingesetzten Kapitals kommen. Dieses Risiko lässt sich allein durch eine sorgfältige Auswahl des Fondsmanagers reduzieren.

Aufgrund seines persönlichen Verlustrisikos sowie als Entgelt für seine besondere Sachkunde und Erfahrung erhält der Fondsmanager für seine Tätigkeit eine Vergütung, welche Hedge Fonds zu einem relativ teuren Investment macht. So erheben Hedge Fonds üblicherweise ein Agio und eine jährliche Management-Vergütung in Abhängigkeit von der Größe des verwalteten Vermögens (etwa 1–2 % des Fondsvermögens). Zur Gleichschaltung der Interessen von Investoren und Fondsmanagern ist es ferner üblich, dem Manager im Erfolgsfall eine als disproportionale Gewinnverteilung ausgestaltete Beteiligung an den erwirtschafteten Erlösen in Höhe von 20% zu gewähren (*Carried Interest*). Regelmäßig wird diese Erfolgsbeteiligung erst nach Rückzahlung des eingesetzten Kapitals der Anleger nebst Erzielung einer im Voraus fixierten Mindestrendite von 5–10% p.a. gewährt (*Hurdle Rate*) und ist zudem an den Ausgleich sämtlicher eventuell zuvor erlittener Verluste/Transaktionskosten des Fonds gebunden (*High Water Mark*).

Gewöhnlicherweise dürfen die Anleger ihre Fondsanteile während einer bestimmten Kapitalbindungszeit (*Lock-up Period*) nicht veräußern, da andernfalls der Fondsmanager in seiner Dispositionsfreiheit stark eingeschränkt wäre. Um flexibel agieren zu können, muss er in der Lage sein, auch über längere Zeiträume über Anlegergelder zu verfügen. Daher können die Investoren auch nach Ablauf der Mindesthaltedauer ihr Kapital nur unter Einhaltung längerer Vorankündigungsfristen wieder abziehen. Dies führt zu einer eingeschränkten Liquidität der Anleger. Ferner sind Hedge Fonds meist rein thesaurierend ausgestaltet, so dass laufende Erträge nicht an die Investoren ausgeschüttet werden. Der Fonds erzielt seine Rendite stattdessen ausschließlich über Wertsteigerungen der Vermögensanlage selbst.¹³

2. Das Anlageverhalten des Fonds

Die meisten Hedge Fonds zielen auf eine hohe, absolute Rendite ab und bieten ihren Anlegern ein gutes Instrument zur Diversifizierung, da die Fondserträge nicht mit der Kapitalmarktentwicklung korrelieren. Gerade deshalb sind Hedge Fonds für institutionelle Anleger wie Stiftungen interessant. Da viele Hedging-Strategien sowohl bei steigenden als auch fallenden Kursen positive Erträge generieren sind ihre Ertragsschwankungen geringer als die volatilen Kapitalmärkte und sie verringern das Gesamtrisiko des Anlageportfolios einer Stiftung. Allerdings bergen Hedge Fonds auch erhebliche Risiken für das Stiftungsvermögen, wenn die Stiftungsorgane den Hedge Fond nicht permanent beobachten. So verlor etwa die *Harvard University* im Jahre 1998 einen Wert von 1,3 Mrd. US\$ in Hedge Fonds. Dennoch ist das amerikanische Hedge-Fonds-Vermögen zwischen 1999 und 2004 um 260% gewachsen und wächst kontinuierlich weiter. Der amerikanische Markt für Hedge Fonds wird der-

13 Siehe zum Ganzen auch *Richter/Sturm* (Fn. 1) S. 592, 593 ff.

zeit auf ein Gesamtvolumen von 870 Mrd. US\$ beziffert, das sich auf rund 7000 Hedge Fonds verteilt.¹⁴

Die gebräuchlichste Hedging-Methode ist *Long/Short-Equity*. Hierzu erwirbt ein Fonds in der Regel Wertpapiere wie Aktien (*Long Positions*) und sichert diese Investments mit sog. *Short Positions* ab. Eine *Short Position* ist die Veräußerung von geliehenen Wertpapieren mit schlechten Ertragsaussichten in Erwartung eines zukünftig fallenden Verkehrswertes. Sinkt der Kurswert, so erwirbt der Hedge Fonds die Anzahl der geliehenen Wertpapiere im Handel und gibt die (entwerteten) Wertpapiere dem Sachdarlehensgeber zurück. Die Differenz zwischen dem Verkehrswert der veräußerten (geliehenen) Wertpapiere und dem zum Erwerb einer entsprechenden Anzahl gleicher Wertpapiere aufgewendeten Kaufpreis stellt hierbei einen Veräußerungsgewinn für den Fonds dar. Hierdurch wird das Ergebnis des Hedge Fonds von den allgemeinen Entwicklungen am Kapitalmarkt abgekoppelt. In den letzten Jahren wurde eine als *Event-Driven* bezeichnete Technik entwickelt, welche die anlässlich besonderer Unternehmensereignisse entstehenden Wertunterschiede zur Erzielung von Gewinnen nutzt.¹⁵ Der Fondsmanager versucht, den Eintritt eines solchen Ereignisses im Voraus abzuschätzen und schafft *Long Positions* oder *Short Positions* in Wertpapieren der betroffenen Unternehmen, um aus deren Wertentwicklung infolge des Eintretens des antizipierten Ereignisses Veräußerungsgewinne zu erzielen. Ein *Global Macro*-Fonds investiert demgegenüber in Aktien, Anleihen und Devisen in Erwartung einer deutlichen Änderung von weltweiten Zinssätzen oder der Wirtschaftspolitik bestimmter Länder. Die ähnliche *Emerging Markets*-Technik konzentriert sich auf *Long Positions* in unentwickelten Kapitalmärkten. Gebräuchlich sind auch die unter den Sammelbegriff *Relative Value* fallenden *Arbitrage*-Techniken. All diese Techniken nutzen Preisunterschiede zwischen verwandten Wertpapieren aus und verfolgen eine absolute Kapitalverzinsung. Eine Methode zur Kombination der Vorteile sämtlicher Techniken ist ein *Multy Strategy*-Fonds. Schließlich ermöglicht die Entwicklung von Dachfonds auch kleineren Investoren den Zugang zu Hedge Fonds. Ein Dachfonds sammelt Kapital von kleineren Anlegern, die für sich genommen keinen Zugang zu Hedge Fonds hätten und investiert die eingebrachten Gelder dann in verschiedene Einzelfonds. In den USA entfallen rund 20% des gesamten Hedge-Fonds-Vermögens auf Dachfonds; diese sind die am schnellsten wachsende Kapitalquelle für Einzelfonds.¹⁶ Dachfonds-Konstruktionen verschärfen aber die Gebühren-Problematik, weil mit dem Dachfondsmanagement eine weitere Gebührenebene hinzutritt.

14 Hedge Fund Advisers, Investment Advisers Act Release No. IA-2333, 2004 WL 2785492, SEC Release No., (2.12.2004), S. 3.

15 Zu solchen Ereignissen gehören etwa Fusionen, Unternehmenskauf, Spin-offs, Börsengänge und Insolvenz.

16 Hedge Fund Advisers (Fn. 14) S. 5.

III. Rechtliche Maßstäbe für die Vermögensanlage gemeinnütziger Organisationen

1. Stifterwille und Loyalitätspflicht

Bei der Anlage des Stiftungsvermögens sind die Stiftungsorgane vor allem an den Willen des Stifters und die Regelungen der Stiftungssatzung gebunden. Der Stifterwille ist oberster Leitsatz für die gesamte innere Organisation und Verwaltung der Stiftung.¹⁷ Schreibt der Stifter im Stiftungsgeschäft den Verzicht auf eine bestimmte Form der Vermögensanlage fest, so müssen die Stiftungsorgane das Verbot grundsätzlich befolgen. Nach der gesetzlichen Verweisung in § 86 Satz 1 BGB auf § 27 Abs. 3 BGB ist eine Abweichung von der Stiftungssatzung und dem darin zum Ausdruck kommenden Stifterwillen allenfalls im engen Rahmen des § 665 Satz 1 BGB möglich, soweit nicht die Satzung selbst eine anderweitige Regelung trifft. Auch die Stiftungsaufsichtsbehörden haben bei der Wahrnehmung ihrer Befugnisse den Willen des Stifters zu berücksichtigen. Eine Möglichkeit zur Änderung des Stiftungszwecks hat die Aufsichtsbehörde nach § 87 Abs. 1 BGB nur für den Fall, dass die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist, was auch auf einem starken Schrumpfen des Stiftungsvermögens beruhen kann.¹⁸ Bei einer solchen Zweckänderung ist nach § 87 Abs. 2 Satz 1 BGB der Wille des Stifters maßgeblich zu beachten. Einige Bundesländer räumen den Stiftungsvorständen selbst unter gewissen Voraussetzungen eine Möglichkeit zur Änderung der Stiftungssatzung ein; dies gilt dann auch für Satzungsvorschriften zur Vermögensanlage. Nach § 5 Abs. 1 StiftG Berlin und § 7 StiftG Hamburg etwa können die nach der Satzung zuständigen Organe selbst eine Satzungsänderung beschließen, der Beschluss bedarf allerdings der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Dagegen kann das zuständige Stiftungsorgan nach § 9 Abs. 1 StiftG Hessen bei der Aufsichtsbehörde beantragen, dass diese die Stiftungsverfassung unter Berücksichtigung des Stifterwillens ändert. Sieht das Landesrecht eine solche Möglichkeit zur Satzungsänderung vor, so können Beschränkungen für die Vermögensanlage nachträglich geändert werden, wenn sie sich späterhin im Hinblick auf die Entwicklungen der Kapitalmärkte und der Rechtspraxis als unangemessen restriktiv oder unzeitgemäß erweisen.

Auch in den USA muss der *Director* oder *Trustee* einer gemeinnützigen Organisation bei der Ausübung sämtlicher Verwaltungstätigkeiten den Stifterwillen beachten. Diese Treuepflicht zwingt den *Director* oder *Trustee*, bei der Anlage des Vermögens einer *Private Foundation* nicht gegen den im Stiftungsgeschäft oder in der Gründungsurkunde zum Ausdruck gebrachten Willen des Stifters bzw. Gründers zu verstoßen. Soweit Stiftungsgeschäft bzw. Gründungsurkunde eine bestimmte Form der Vermögensanlage ausschließen, dürfen *Directors* und *Trustees* daher selbst dann nicht gegen dieses Verbot verstoßen, wenn der *Private Foundation* dadurch eine Anlagemöglichkeit mit hoher Rendite verwehrt bleibt. Allerdings besteht schon seit einigen Jahren in den meisten US-Bundesstaaten die Möglichkeit, eine gerichtliche Entschei-

¹⁷ Vgl. nur Art. 2 Abs. 1 BayStiftG, § 5 StiftG Hessen und *Panse/Bär* (Fn. 1) § 6 Rn. 12.

¹⁸ Palandt/*Heinrichs*, BGB, 65. Aufl. 2006, § 87 Rn. 1.

derung herbeizuführen¹⁹, wenn die Gründungsurkunde unangemessen strenge Anlagebeschränkungen vorsieht und der Stifter einer Änderung nicht zustimmt oder infolge Ablebens oder Krankheit nicht mehr zustimmen kann. Das Zivilgericht hebt dann die Beschränkung auf, wenn die bestehende Regelung sich als unzeitgemäß, sachfremd oder undurchführbar erweist.

Neben der Treuepflicht entnimmt man der vertraglichen Bindung der *Directors* oder *Trustees* eine Loyalitätspflicht, wonach jedes die *Private Foundation* schädigende Verhalten unzulässig ist. Ein *Director* oder *Trustee* darf seine Position daher nicht dazu missbrauchen, sich einen persönlichen Vorteil auf Kosten der von ihm verwalteten *Private Foundation* zu verschaffen. Beispiele für solche unzulässigen Geschäfte sind die typischen Insidergeschäfte, weiterhin der Gebrauch von Eigentum der *Private Foundation* ohne dieser dafür eine marktübliche Gegenleistung zu bezahlen, sowie jedes Tätigwerden in direkter Konkurrenz zu der Tätigkeit der *Private Foundation*.²⁰ So verlangt die Loyalitätspflicht, dass der *Director* oder *Trustee* einer *Private Foundation* persönlich unter bestimmten Umständen auf eine lukrative Geschäftschance verzichtet, wenn er von der Möglichkeit im Rahmen seiner Verwaltungstätigkeit erfahren hat und das Angebot gerade der *Private Foundation*, nicht dagegen dem *Director* oder *Trustee* als Privatperson gemacht wurde. Diese sog. *Corporate Opportunity Doctrine* greift allerdings nur ein, wenn die *Private Foundation* das Angebot tatsächlich wahrnehmen will und dazu rechtlich und tatsächlich in der Lage ist.²¹ Wird einer *Private Foundation* die Beteiligung an einem Hedge Fonds angeboten, so darf ein *Director* oder *Trustee* deshalb unter den genannten Voraussetzungen nicht selbst in den Fonds investieren, wenn der *Foundation* hierdurch Nachteile entstehen.

Die Rechtsfigur der *Corporate Opportunity Doctrine* dürfte sich – in Form einer vertraglichen Hauptpflicht aus dem Anstellungsvertrag der Mitglieder des Stiftungsvorstandes oder als Ausfluss von § 242 BGB – ohne weiteres auf das deutsche Stiftungsrecht übertragen lassen. So ist im deutschen Kapitalgesellschaftsrecht eine besondere Loyalitätspflicht des Fremdgeschäftsführers anerkannt, die entweder auf den Anstellungsvertrag selbst oder auf § 242 BGB gestützt wird. Denn gerade der Fremdgeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft nimmt in leitender Position fremde Vermögensinteressen aufgrund einer besonderen Vertrauensstellung wahr.²² Er hat daher nicht nur die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes, sondern die weitergehende Sorgfalt eines selbständigen treuhänderischen Verwalters fremder Vermögensinteressen in verantwortlich leitender Position zu beachten.²³ Dies beinhaltet die Pflicht, stets ausschließlich das Wohl der Gesellschaft, nicht dagegen den eigenen Nutzen zu verfolgen. Als Unterfall des hiernach für den Geschäftsführer geltenden strikten Wettbewerbsverbots wird seit den 80er Jahren unter Rückgriff auf die US-Rechtsprechung zur *Corporate Opportunity Doctrine* die Geschäftschancenlehre vertreten, welche dem Geschäftsführer verbietet, seine geschäftlich oder privat erlangte Kenntnis von sich bietenden, in den Geschäftskreis der Gesellschaft fallenden Ge-

19 Vgl. § 7 *Uniform Management of Institutional Funds Act*, weiter dazu unten 2.b).

20 Weitere Beispiele bei *Fishman/Schwarz* (Fn. 2) S. 191 ff.

21 Ausführlich *Northeast Harbor Golf Club, Inc. v. Nancy Harris*, 661 A.2d 1146, 1148 (Me. Sup. Jud. Ct. 1995).

22 Vgl. *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 43 Rn. 4.

23 *Lutter/Hommelhoff* (Fn. 22) § 43 Rn. 21.

schäftsvorteilen für sich selbst zu nutzen.²⁴ Überträgt man – was sich angesichts der nahezu identischen Sachlage geradezu aufdrängt – die Grundregeln der *Corporate Opportunity Doctrine* bzw. der Geschäftschancenlehre sinngemäß auf deutsche Stiftungsvorstände, so ist damit ein weiterer Baustein zur Bestimmung des Pflichtenrahmens bei der Vermögensanlage gesetzt. Mitglieder eines Stiftungsvorstandes dürfen demnach keine Chancen zur Vermögensanlage, die mit den Anlagezielen der verwalteten Stiftung übereinstimmen, an sich ziehen, sondern müssen Zielen und Zweck der Stiftung Vorrang vor persönlichen Interessen einräumen.

2. Gebot der sicheren und ertragreichen Vermögensanlage

a) Implikationen des deutschen Grundsatzes für Hedge Fonds-Investments

Nach landesstiftungsrechtlichen Grundsätzen ist das Vermögen einer Stiftung sicher und ertragreich anzulegen.²⁵ Der Grundsatz der sicheren Vermögensanlage verpflichtet den Stiftungsvorstand zu einer wertbeständigen Anlage des Stiftungsvermögens (Gebot der Bestandserhaltung).²⁶ Darüber hinaus ist das Stiftungsvermögen so anzulegen, dass eine angemessene Rendite zur Erfüllung des Stiftungszwecks erzielt wird (Gebot der ertragreichen Vermögensanlage).²⁷ Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es eine für alle Lebenssachverhalte zutreffende, immer gleich richtige Anlagestrategie nicht gibt, weil die Ziele, denen ein Stiftungsvermögen dienen soll, sehr unterschiedlich sein können.²⁸ Dabei wird jede Stiftung eigene Maßstäbe zur Beurteilung ansetzen, die sich im Hinblick auf den jeweiligen Stiftungszweck in ihren individuellen Anforderungen an Liquidität, Renditechancen und Verlustrisiko unterscheiden. Der Stiftungsvorstand steht deshalb vor der Aufgabe, die ökonomisch günstigste Balance zwischen diesen Faktoren zu finden, ohne dabei gegen die Grundsätze der Vermögenserhaltung und der ertragreichen Anlage zu verstoßen.²⁹

Zur Bestimmung des rechtlich zulässigen Verhaltens können die Erkenntnisse der modernen Kapitalmarkttheorie herangezogen werden, welche in den USA bereits seit einigen Jahrzehnten in Gesetzgebung und Rechtsprechung ihren Niederschlag gefunden haben und in jüngerer Zeit auch im deutschen Schrifttum allgemein zur Auslegung des deutschen Rechts im Hinblick auf die Pflichten von Vermögensverwaltern bei der Kapitalanlage angewendet werden.³⁰ Danach kann es etwa ein allgemeines

24 *Zdlnher* in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 35 Rn. 22.

25 *Richter/Sturm* (Fn. 4) S. 655, 656 f. Zu den rechtlichen Rahmenbedingungen der Vermögensanlage bei Stiftungen vgl. auch *Panse/Bär* (Fn. 1) § 6 Rn. 2 ff.

26 Vgl. Art. 11 Abs. 1 Satz 1 BayStiftG, § 3 Satz 1 StiftG Berlin, § 6 Abs. 1 Satz 1 StiftG Hessen und § 4 Abs. 2 StiftG Hamburg. Ausführlich zum Gebot der Bestandserhaltung *Panse/Bär* (Fn. 1) § 6 Rn. 4 ff.

27 Siehe nur Art. 4 Abs. 2 Satz 2 StiftG Hamburg und Art. 11 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 BayStiftG.

28 Vgl. *Schwintowski*, Grundsätze ordnungsgemäßer Anlage von Stiftungsvermögen, FS Harding (2004) S. 271, 272.

29 Siehe auch *Richter/Sturm* (Fn. 3) § 7 Rn. 28 ff.

30 Ausführlich *Benicke*, Pflichten des Vermögensverwalters beim Investitionsprozess, ZGR 2004, S. 760, 765 ff.

Spekulationsverbot hinsichtlich »hochrisikanter Anlagen« nicht geben, weil es kein absolutes Maß an zulässigem oder unzulässigem Risiko gibt. Stattdessen soll es darauf ankommen, dass das Maß des eingegangenen Risikos den Präferenzen des Anlegers entspricht und durch eine höhere zu erwartende Rendite ausgeglichen wird. Der Vermögensverwalter hat sich dabei allein an den Anlagezielen des Kunden im Hinblick auf Risiko, erwartete Rendite und Liquidität zu orientieren.³¹ Ob der Verwalter das individuelle Risikomaß des Kunden bei seinen Entscheidungen berücksichtigt hat, lässt sich daher nicht isoliert im Hinblick auf ein Anlageobjekt oder eine bestimmte Anlageform feststellen, sondern es ist allein auf das Portfolio im Ganzen abzustellen.³²

Angewandt auf die Vermögensanlage von Stiftungen bedeutet dies folgendes: Um dem Kriterium einer sicheren und ertragreichen Vermögensanlage gerecht zu werden, ist eine Mischung der zur Verfügung stehenden Anlageoptionen unter Beachtung der individuellen Ziele der jeweiligen Stiftung notwendig. Für die Beurteilung nach stiftungsrechtlichen Grundsätzen ist deshalb nicht auf jede einzelne gewählte Anlageform, sondern auf das Anlageverhalten der Stiftung insgesamt abzustellen, um dem Kriterium einer sicheren *und* ertragreichen Vermögensanlage in der allein sinnvollen Gesamtbetrachtung gerecht werden zu können.³³ Hierfür lässt sich schon anführen, dass keine Anlageklasse gleichzeitig und dauerhaft sowohl Wertbeständigkeit als auch laufende Erträge auf höchstem Niveau sichern kann. Ferner erhöht auch der Einsatz von gemeinhin als »spekulativ« charakterisierten Anlageformen das Risiko des Gesamtportfolios allenfalls marginal, solange von solchen Investments nur zurückhaltend Gebrauch gemacht wird. Daher dürfte ein Portfolio, das etwa zu 70% aus Renten und 30% aus Aktien besteht im Hinblick auf eine sichere und ertragreiche Vermögensanlage unter Umständen als risikoreicher zu bewerten sein als ein aus 95% Renten und 5% Hedge Fonds zusammengesetztes Portfolio.³⁴ Schließlich sei angemerkt, dass nach dem Investmentmodernisierungsgesetz seit dem 1.1.2004 sogar Versicherer als eher konservative Anleger bis zu 5% ihres gebundenen Vermögens in Hedge Fonds anlegen dürfen.³⁵ Verwehrt man demgegenüber Stiftungsvorständen die Vermögensanlage in Hedge Fonds generell unter dem Gesichtspunkt einer hohen Risikoneigung, so bleiben dabei die positiven Folgen der Diversifikation auf das Gesamtportfolio der Stiftung unberücksichtigt.³⁶

b) *Prudent Man Rule* und moderne Portfolio-Theorie in den USA

Ein besonderes Stiftungsrecht wie in Deutschland mit der Stiftung als eigene Kategorie der juristischen Person existiert in den USA nicht.³⁷ Eine US-amerikanische *Private Foundation* kann als Kapitalgesellschaft oder als *Trust* organisiert sein, weshalb sich rechtliche Maßstäbe für Vermögensverwaltung und Anlagetätigkeit vor allem im

31 Vgl. Benicke (Fn. 30) S. 811.

32 Benicke (Fn. 30) S. 777, 811.

33 Richter/Sturm (Fn. 1) S. 592, 598.

34 Richter/Sturm (Fn. 1) S. 592, 598.

35 Richter/Sturm (Fn. 3) § 7 Rn. 31.

36 Richter/Sturm (Fn. 1) S. 592, 599 f.

37 Vgl. Richter, Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation (2001) S. 35 f., 232, 360.

Gesellschaftsrecht bzw. *Trust*-Recht der einzelnen US-Bundesstaaten finden.³⁸ Damit gelten für die *Directors* einer *Private Foundation* grundsätzlich die gleichen Regeln wie für das Management einer erwerbswirtschaftlichen Gesellschaft im jeweiligen Bundesstaat. Für *Trustees* galt ursprünglich unabhängig von einem etwaigen gemeinnützigen Zweck ein sehr strenger Beurteilungsmaßstab, der erst in jüngerer Zeit mit den für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln für die Vermögensanlage harmonisiert und damit gelockert wurde.³⁹

Der wichtigste Leitsatz für die Vermögensanlage einer *Private Foundation* ist die Verpflichtung ihrer *Directors* oder *Trustees* zur Sorgfalt. Hiernach muss das Management einer *Private Foundation* ein Mindestmaß an Fachkenntnissen und Einsatzbereitschaft aufweisen sowie umsichtig und gewissenhaft agieren.⁴⁰ Ein wichtiges Element dieser gesellschaftsrechtlichen Sorgfaltspflicht ist die Pflicht des *Director* oder *Trustee*, das Kapital der *Private Foundation* so anzulegen, dass dadurch Erträge erwirtschaftet werden.⁴¹ Der generelle Maßstab für die Zulässigkeit von Anlageentscheidungen ist dabei die *Prudent Man Rule*.⁴² Die maßgeblich von den US-Gerichten im 19. Jahrhundert geprägte Rechtsregel legte ursprünglich den Verwaltern von *Trusts* strenge Anlagebeschränkungen auf.⁴³ Danach galten bestimmte, »spekulative« Anlageformen als schlechthin ungeeignet für die Anlage des *Trust*vermögens. Hiernach wäre einer *Private Foundation* die Vermögensanlage in Hedge Fonds aufgrund der vom Fonds eingesetzten Anlagestrategien untersagt,⁴⁴ sofern das Stiftungsgeschäft oder die Gründungsurkunde die Vermögensanlage in alternative Strategien nicht ausdrücklich gestattet. Aufgrund ihrer starren Vorgaben wurde die *Prudent Man Rule* seit langem als zu restriktiv empfunden und angesichts der Erkenntnisse der modernen Kapitalmarkt- und Portfolio-Theorien als unzeitgemäß kritisiert,⁴⁵ was in der US-Gesetzgebung vielfach Niederschlag gefunden hat.⁴⁶ Im Jahre 1972 schuf die Kommission der US-Bundesstaaten zur Rechtsvereinheitlichung den *Uniform Management of Institutional Funds Act (UMIFA)*, der seither in 47 US-Bundesstaaten ratifiziert wurde. Das Gesetz entschärft die *Prudent Man Rule* und hat die Vermögensanlage gemeinnütziger Organisationen in Hedge Fonds durch die Schaffung klarer rechtlicher Rahmenbedingungen deutlich vereinfacht.⁴⁷ UMIFA gilt allerdings nur für gemeinnützige Organisationen, die als Kapitalgesellschaft oder als Ver-

38 Goldschmid, The Fiduciary Duties of Nonprofit Directors and Officers: Paradoxes, Problems, and Proposed Reforms, National Center on Philanthropy and the Law (1997) S. 14. Vgl. zur *Private Foundation* auch Siegel Haum, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Länderbericht USA Rn. 218 ff.

39 Siehe auch Richter (Fn. 37) S. 228 f.; Richter/Sturm (Fn. 3) § 7 Rn. 17 ff.

40 Fishman/Schwarz (Fn. 2) S. 155.

41 Lynch v. John M. Redfield Found., 88 Cal.Rptr. 86, 89 (Cal. Ct. App. 1970).

42 Richter (Fn. 37) S. 256 f., 450.

43 Grundlegend: Harvard College v. Amory, 26 Mass. (9 Pick.) 446, 460 (Mass. 1830). Zum historischen Kontext dieser Entscheidung und zur Rechtslage in anderen US-Bundesstaaten Richter (Fn. 37) S. 140, 183 f., 186, 211, 254 ff.

44 Schwarz, Federal Income Taxation of Investments by Nonprofit Organizations: Beyond a Primer, National Center on Philanthropy and the Law, 2000, S. 34.

45 Siegel Haum (Fn. 38) Länderbericht USA Rn. 47.

46 Richter/Sturm (Fn. 1) S. 592, 595 f.

47 Schwarz (Fn. 44) S. 38.

ein errichtet sind, nicht jedoch für *Trusts*. Nach § 4 *UMIFA* können *Private Foundations* (ausgenommen *Trusts*) grundsätzlich jede beliebige Art von Wirtschaftsgut als Vermögensanlage wählen. Weiterhin erlaubt § 4 *UMIFA* die Anlage in gemeinschaftlichen Kapitalanlagegesellschaften auch soweit die Kapitalbeiträge der Anleger zusammengelegt werden und die Fondsverwaltung ausschließlich von unabhängigen Dritten geführt wird. Gemeinnützige Kapitalgesellschaften in den USA dürfen heute daher ausdrücklich in Hedge Fonds investieren. § 6 *UMIFA* fördert die Diversifikation von Geldanlagen und die Abkehr von festverzinslichen Wertpapieren sowie die Berücksichtigung des wirtschaftlichen Umfeldes bei der Anlagetätigkeit. Der *Director* einer *Private Foundation* kann demnach alternative Anlagetechniken in seinen Entscheidungsprozess miteinbeziehen, solange und soweit er sich im Rahmen des für die *Directors* einer erwerbswirtschaftlichen Gesellschaft geltenden Sorgfaltsmaßstabes bewegt. § 5 *UMIFA* gestattet die Übertragung von Anlageentscheidungen auf unabhängige Berater, wenn eine solche Beauftragung nicht in der Gründungsurkunde oder Satzung der Organisation ausgeschlossen wurde. Diese Möglichkeit ist wesentlicher Bestandteil einer umsichtigen Vermögensverwaltung, da sie sehr viel Flexibilität im Rahmen der Anlagetätigkeit einer gemeinnützigen Organisation erlaubt. So kann die *Private Foundation* auch Mitarbeiter von Banken und Fonds-Anbietern einbeziehen.

Da *UMIFA* nicht für *Trusts* gilt, waren die für *Trustees* geltenden Anlagebeschränkungen zunächst deutlich strenger als für gemeinnützige Kapitalgesellschaften und Vereine. Erst 1992 wurde die *Prudent Man Rule* im *Restatement (Third) of Trusts* im Sinne der modernen Kapitalmarkttheorie neu interpretiert. 1994 folgte der *Uniform Prudent Investor Act (UPIA)*, der das nach *UMIFA* geltende Regelungskonzept für Vermögensanlagen auf *Trusts* erstreckt und einige Merkmale der sorgfältigen und gewissenhaften Vermögensverwaltung modifiziert. Kernstück des *UPIA* ist § 2, welcher als Auslegungsmaßstab der *Prudent Man Rule* für die Anlageentscheidungen von *Trustees* gilt. Nach § 2 Buchst. b) *UPIA* ist die Beurteilung der erforderlichen Sorgfalt nicht an einzelne Investments sondern an eine einheitliche Betrachtung des Gesamtanlageportfolio eines *Trust* gebunden. Damit ist weder ein einzelnes Investment noch eine bestimmte Anlagetechnik per se unzulässig. Stattdessen kann der *Trustee* uneingeschränkt jede Art von Vermögensgegenstand als Anlageobjekt wählen, solange das Gesamtportfolio des *Trust* ausgeglichen bleibt. Ein zentraler Aspekt für sämtliche Anlageentscheidungen des *Trustee* ist daher die Abwägung zwischen Risiko und Rendite. Nach § 2 Buchst. c) *UPIA* soll der *Trustee* hierbei Faktoren wie die allgemeinen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, Inflationsraten, steuerliche Folgen und die erwartete Gesamtrendite berücksichtigen. Ein *Trust* kann hiernach auch größere Teile seines Vermögens in Hedge Fonds investieren, wenn die Gesamtallokation des *Trust*vermögens nur dadurch dem gleichzeitigen Bedürfnis nach Liquidität und Regelmäßigkeit von Einkünften entspricht. Obzwar der mit *UPIA* eingeführte Standard sehr flexibel ist, so gilt dennoch ein objektiver Maßstab, welcher sich allein danach richtet, ob ein objektiver Dritter bei Beachtung der für einen *Trust* erforderlichen Sorgfalt und Umsicht die tatsächlich getroffene Anlageentscheidung ebenfalls getroffen hätte.

Um die Flexibilität eines *Trustee* bei der Vermögensanlage zu sichern, ist auch nach *UPIA* (§ 9) die Übertragung von Anlageentscheidungen auf unabhängige Berater gestattet. Der Sorgfaltsmaßstab für gemeinnützige *Trusts* wurde mit *UPIA* insgesamt an den für (gemeinnützige) Kapitalgesellschaften geltenden Standard angepasst und lie-

fert daher, soweit UMIFA selbst keine ausdrückliche Regelung für eine bestimmte Frage vorsieht, eine wertvolle Auslegungshilfe im Zusammenhang mit gemeinnützigen Körperschaften.⁴⁸ Anfang 2001 war der *UPIA* bereits in über 40 US-Bundesstaaten in Kraft. Damit gelten in den USA nahezu flächendeckend einheitliche Standards für die Vermögensanlage von *Private Foundations* (und *Public Charities*), wonach die Beteiligung an einem Hedge Fonds regelmäßig zulässig ist, sofern das Gesamtportfolio ausgeglichen bleibt.

c) Diversifikationspflicht

Die Stiftungsgesetze der Bundesländer schreiben regelmäßig vor, dass die Erträge aus der Anlage des Stiftungsvermögens für den Stiftungszweck verwendet werden sollen.⁴⁹ Gerade deshalb soll der Stiftungsvorstand das Stiftungsvermögen nicht nur sicher sondern auch ertragreich anlegen, denn das Gebot der ertragreichen Vermögensanlage soll vornehmlich sicherstellen, dass die Stiftung stets über die zur Erfüllung des Stiftungszwecks erforderlichen finanziellen Mittel verfügt. Der Stiftungsvorstand hat seine Anlageentscheidungen dabei nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Anlage von Stiftungsvermögen zu treffen.⁵⁰ Diese beinhalten die Pflicht zur Entwicklung einer mittel- und langfristigen Anlagestrategie, die unter Beachtung der spezifischen Risikoempfindlichkeit der jeweiligen Stiftungen den Anforderungen eines modernen Portfolio-Managements genügt.⁵¹ Nach der modernen Portfolio-Theorie ist eine Streuung der Vermögensanlagen das effizienteste Mittel zur Reduzierung des Verlustrisikos. Auch der BGH geht inzwischen von einem Grundsatz aus, wonach eine professionelle Vermögensverwaltung vernünftigerweise nicht ausschließlich auf hochriskante Optionsgeschäfte setzt, sondern auf eine angemessene Mischung mit konservativeren Anlageformen wie Aktien und festverzinslichen Wertpapieren Wert legt.⁵² Die Entscheidung erging zwar nicht zur Verwaltung von Stiftungsvermögen, der vom BGH bestätigte Grundsatz dürfte jedoch im Stiftungsrecht gleichermaßen Geltung beanspruchen. Durch effiziente Diversifikation wird demnach die Rendite bei gleichbleibendem Risiko erhöht bzw. das Verlustrisiko bei gleichbleibender Rendite vermindert.⁵³ Der ordentliche und gewissenhafte Stiftungsleiter ist somit verpflichtet, bei seiner Anlageentscheidung durch effiziente Allokation des Stiftungsvermögens einen Ausgleich zwischen Risiko und Rendite zu finden. Entscheidend ist bei dieser Optimierung des Verhältnisses zwischen Risiko und erwarteter Rendite nicht primär der quantitative Aspekt der Anzahl verschiedener Anlageformen und Einzeltitel, sondern der qualitative Aspekt der Korrelation der gewählten Anlageformen und -titel.⁵⁴ Die maßvolle Beteiligung an sorgfältig ausgewählten Hedge Fonds ist dabei ein probates Mittel zur Erzielung einer effizienten Vermögensallokation. Allgemein lässt sich daher unter Berücksichtigung der modernen Portfolio-

48 Schwarz (Fn. 44) S. 36.

49 Etwa § 6 Abs. 3 Satz 1 StiftG Hessen, § 4 Abs. 3 Satz 1 StiftG Hamburg.

50 Schwintowski (Fn. 28) S. 271 ff.

51 Richter/Sturm (Fn. 1) S. 592, 599.

52 BGH WM 1994, S. 834, 836.

53 Benicke (Fn. 30) S. 770.

54 Benicke (Fn. 30) S. 811.

Theorie annehmen, dass auch Stiftungsvorstände einem »Gebot zur Diversifikation« unterliegen, da das Gebot einer sicheren *und* ertragreichen Vermögensanlage allein durch effiziente Diversifikation erfüllt werden kann. Das optimale Maß der Diversifikation kann allerdings nicht abstrakt beschrieben werden, sondern hängt von dem vom Stiftungszweck vorgeschriebenen Anlagestrategie und der Größe des Stiftungsvermögens ab.⁵⁵ Dabei ist anzumerken, dass der Stiftungsvorstand nach deutschem Recht nur für Vermögensverluste verantwortlich ist, während entgangene Erträge durch risikoscheue Anlagen irrelevant sind.⁵⁶ Hierdurch wird das den Stiftungsvorstand unserer Ansicht zufolge treffende »Gebot zur Diversifikation« deutlich abgeschwächt.

In den USA war im Zusammenhang mit der Vermögensanlage gemeinnütziger Organisationen lange umstritten, ob *Directors* und *Trustees* einer Pflicht zur Diversifikation unterliegen und ob sie bei Verletzung dieser Pflicht persönlich haften. Obzwar die US-Gerichte eine solche Haftung in der Vergangenheit ablehnten, wird die Diversifizierung von Vermögensanlagen inzwischen unter Berücksichtigung der modernen Portfolio-Theorie als Kernelement einer sorgfältigen Vermögensverwaltung angesehen.⁵⁷ Mit § 3 *UPIA* wurde 1994 eine Pflicht zur Diversifikation für die Vermögensanlage von *Trusts* zur gesetzlichen Regel gemacht. Da viele kleinere gemeinnützige Organisationen alternative Anlagetechniken nicht unmittelbar nutzen können, stellen gemeinschaftliche Anlageformen wie Hedge Fonds für solche Institutionen eine Hauptmöglichkeit zur Diversifikation dar. Zwar wird man kaum zu einer Pflicht gelangen, speziell in Hedge Fonds investieren zu müssen, denn den *Directors* und *Trustees* steht eine enorm große Zahl verschiedener Anlageprodukte zur Verfügung. Allerdings wird der Investmentmanager einer *Private Foundation* oder *Public Charity* vor allem in Zeiten niedriger Leitzinsen oder sinkender Aktienkurse alternative Anlagetechniken einschließlich Hedge Fonds zumindest in seine Abwägung einbeziehen müssen, um dem für die Vermögensanlage maßgeblichen Sorgfaltsstandard erfüllen zu können. Die Diversifikationspflicht des § 3 *UPIA* wird entsprechend auch auf gemeinnützige Kapitalgesellschaften angewendet, so dass auch diesbezüglich ein einheitlicher Standard für *Trusts* und Kapitalgesellschaften gilt.

d) Spekulationsverbot für *Private Foundations*

Das US-Bundessteuergesetzbuch (*Internal Revenue Code, IRC*) differenziert streng zwischen *Public Charities* und *Private Foundations* im steuerlichen Sinne.⁵⁸ Der Unterscheidung kommt große praktische Bedeutung zu, da viele der steuerlichen Beschränkungen für die Vermögensanlage nur für *Private Foundations* gelten.⁵⁹ Nach § 509 Buchst. a) Abs. 2 Lit. A) *IRC* bezieht eine *Private Foundation* normalerweise

55 *Benicke* (Fn. 30) S. 811, unter Hinweis auf den Nachteil hoher Transaktionskosten bei Überschreiten des je verwalteten Vermögen vorteilhaften Maßes der Diversifikation.

56 *Schindler*, Vermögensanlage von Stiftungen im Zielkonflikt zwischen Rendite, Risiko und Erhaltung der Leistungskraft, DB 2003, S. 297, 299.

57 Siehe nur § 227 (b) *Restatement (Third) of Trusts*.

58 Vgl. zu dieser Unterscheidung *Siegel Haum* (Fn. 38) Länderbericht USA Rn. 216 ff.

59 Zu den für die *Private Foundation* insgesamt geltenden Missbrauchsverhinderungsvorschriften vgl. *Siegel Haum* (Fn. 38) Länderbericht USA Rn. 222 ff.

maximal ein Drittel ihrer Einnahmen aus Spenden, Leistungsentgelten oder Mitgliedsbeiträgen. Außerdem ist eine Organisation gemäß § 509 Buchst. a) Abs. 2 Lit. B) *IRC* nur dann als *Private Foundation* einzustufen, wenn mindestens ein Drittel ihrer Jahreseinnahmen aus der Anlage ihres Vermögens stammt. § 509 *IRC* schließlich definiert Glaubensgemeinschaften, Bildungseinrichtungen, Krankenhäuser und *Community Foundations* (Gemeinschaftsstiftungen mit regionalem Förderziel) per se als *Public Charities*.

Nach § 4944 *IRC* gilt seit 1969 ausschließlich für *Private Foundations* ein besonderes Verbot von Spekulationsgeschäften. Der Regelung zufolge wird eine Strafsteuer in Höhe von 5% auf jeden Betrag erhoben, der von einer *Private Foundation* in einer Art und Weise investiert wird, die den dauerhaften Bestand des Stiftungsvermögens gefährdet. § 4944 *IRC* soll gewährleisten, dass *Private Foundations* keine hochriskanten Anlagestrategien wählen. Nach den Steuerrichtlinien der US-Finanzverwaltung liegt ein verbotenes Spekulationsgeschäft vor, wenn feststeht, dass die Manager der *Private Foundation* nach den besonderen Umständen des Einzelfalls bei der Wahl der Anlageform die zum Zeitpunkt der Anlage übliche Sorgfalt eines gewissenhaften Kaufmanns außer Acht gelassen haben, die notwendig ist, um den kurz- und langfristigen Finanzbedarf der *Foundation* im Hinblick auf ihre gemeinnützigen Zwecke erfüllen zu können.⁶⁰ Die erfassten Transaktionen dürften sich nur bei sehr wenigen *Private Foundations* finden lassen.⁶¹ Zwar laufen viele alternative Anlagetechniken wie Optionen, *Short Sales* und andere bei Hedge Fonds üblichen Strategien Gefahr, einer eingehenden Prüfung unterzogen zu werden. Der *IRS* kommt den Bedürfnissen der Anlagepraxis allerdings durch eine sehr zurückhaltende Anwendung der Regelung entgegen. Darüber hinaus stellt die US-Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der modernen Portfolio-Theorie bei der Prüfung möglicher Spekulationsgeschäfte nicht auf einzelne Anlagetitel ab, sondern legt ihrer Prüfung das Gesamtportfolio der *Private Foundation* zugrunde. Schließlich ist es gängige Praxis des *IRS*, keine bestimmte Anlagetechnik per se als Spekulationsgeschäft einzustufen, sondern auf die im Einzelfall verwirklichte Gestaltung abzustellen. Investitionen einer *Private Foundation* in Hedge Fonds sind daher zumindest dann zulässig, solange sie Teil eines sorgfältig ausgewogenen Portfolios sind.

3. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

a) § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO als allgemeiner gemeinnützigkeitsrechtlicher Grundsatz

Nach deutschem Recht müssen gemeinnützige Stiftungen ihre Mittel vorbehaltlich der Bildung zulässiger Rücklagen grundsätzlich zeitnah und in voller Höhe für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden.⁶² Eine Verletzung dieses in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO enthaltenen Gebots der zeitnahen Mittelverwendung ist gemeinnützig-

⁶⁰ *Treasury Regulations* § 53.4944-1(a)(2)(ii) (in der Fassung von 1973).

⁶¹ *Troyer*, *The 1969 Private Foundation Law: Historical Perspective on its Origins and Underpinnings*, National Center on Philanthropy and the Law (1999) S. 23.

⁶² Umfassend zum Gebot der zeitnahen Mittelverwendung *Meyn/Richter*, *Die Stiftung*, Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis (2004), Rn. 666 ff.

keitsschädlich. Dabei ist eine zeitnahe Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO dann gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dabei wird zur Bestimmung des Zuflussbegriffs mangels einer Definition in der AO § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG herangezogen. Danach ist ein Zufluss erst dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige die tatsächliche Verfügungsmacht über die Leistungen des Schuldners erlangt hat.⁶³ Probleme im Zusammenhang mit dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sind denkbar, wenn eine Stiftung in Anlageformen investiert, die ihre laufenden Erträge nicht ausschütten. Da Hedge Fonds ihre laufenden Erträge üblicherweise thesaurieren und die Stiftung Gewinne erst bei der Veräußerung ihrer Fondsanteile realisiert, hat die Stiftung vor diesem Zeitpunkt im Regelfall keinen Ertragszufluss. Damit unterliegen Hedge-Fonds-Erträge erst ab der Veräußerung der Beteiligung dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Dennoch deckt § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO die langjährige Ansammlung von Investmenterträgen im Hedge Fonds nur begrenzt, da die Legitimation für die Steuerbefreiung gemeinnütziger Stiftungen in der Erzielung von laufenden Erträgen und deren zeitnaher satzungsgemäßer Verwendung für gemeinnützige Zwecke besteht. Daher bedarf die Stiftung eines stetigen Zuflusses von Erträgen, was nicht mehr gewährleistet ist, wenn mehrheitlich in thesaurierende und mittel- oder langfristig kapitalbindende Anlageformen investiert wird. Damit wird aber klar, dass es auch im Zusammenhang mit dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nicht auf das einzelne Investment ankommen kann, sondern allein eine Gesamtbetrachtung des Anlageportfolios Aufschluss darüber geben kann, ob die Stiftung einen stetigen Ertragszufluss hat.⁶⁴ Denn allein schon aufgrund des Gebots der sicheren Vermögensanlage wird eine Stiftung keine wesentlichen Teile ihres Vermögens in Hedge Fonds anlegen. Gewährleistet das Gesamtportfolio einer Stiftung einen nachhaltigen Zufluss von Kapitalerträgen, so ist u.E. auch die mehrjährige Thesaurierung laufender Erträge im Hedge Fonds als gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich zu bewerten. Die Finanzverwaltung hat zu diesem Problemkreis noch nicht Stellung genommen hat; es ist daher möglich, dass die Finanzverwaltung dieser ganzheitliche Betrachtungsweise von Vermögensanlagen nicht folgt.⁶⁵

b) Strikte Vorgaben im US-Steuerrecht nur für *Private Foundations*

Ein allgemeines Gebot der zeitnahen Mittelverwendung mit der Folge der Aberkennung des Gemeinnützigkeitsstatus bei Verstößen wie nach deutschem Recht ist dem US-Recht fremd. Damit sind gemeinnützige Organisationen in den USA grundsätzlich frei bei der Entscheidung, ob und wann sie Mittel zur Verfolgung ihrer satzungsgemäßen gemeinnützigen Zwecke verwenden. Eine wichtige Ausnahme gilt allerdings für *Private Foundations*, die der US-Gesetzgeber 1969 verdächtigte, ihre satzungsmäßigen Zwecke zu vernachlässigen und stattdessen aus Kapitalerträgen enorme Vermögen aufzubauen. Gemäß § 4942 IRC müssen *Private Foundations* daher jährlich einen Betrag in Höhe von mindestens 5% des Verkehrswerts ihres Anlagevermö-

63 *Richter/Sturm* (Fn. 3) § 7 Rn. 36.

64 *Richter/Sturm* (Fn. 3) § 7 Rn. 37.

65 Siehe auch *Richter/Sturm* (Fn. 3) § 7 Rn. 37 m.w.N.

gens für gemeinnützige Zwecke verwenden.⁶⁶ Bei Unterschreiten dieser Quote fällt eine Strafsteuer in Höhe von 15% auf den einbehaltenen Vermögensanteil an, soweit dieser auf 5% fehlende Betrag nicht spätestens zum Ende des darauffolgenden Jahres für gemeinnützige Zwecke verwendet wird. Wird der Verstoß nicht fristgerecht bereinigt, so schöpft eine zweite Stufe der Strafsteuer den einbehaltenen Vermögensanteil zu 100% ab. Dieses Gebot der jährlichen Mindestmittelverwendung kann einen Liquiditätseingpass hervorrufen, wenn eine *Private Foundation* größere Teile ihres Vermögens in Hedge Fonds oder ähnliche Anlageformen anlegt, die eine längere Kapitalbindung vorsehen und Erträge nicht ausschütten. § 4942 *IRC* hat daher deutliche Auswirkungen auf das Anlageverhalten von *Private Foundations*. Berücksichtigt man Inflationsraten von 2–3% und die Steuerbelastung sämtlicher Investmenterträge mit 1–2%,⁶⁷ so ist eine *Private Foundation* gezwungen, in Anlageformen mit höheren Ertragschancen und höherem Risiko zu investieren, wenn bei einer Mindestmittelverwendung von jährlich 5% das Stammvermögen nicht schrumpfen soll. Gerade renditestarke Hedge Fonds bedürfen einer mehrjährigen Kapitalbindung sowie einer eingeschränkten Kapitalverfügbarkeit, um dem Fonds die erforderliche Flexibilität bei der Geldanlage zu verschaffen. § 4942 *IRC* erschwert darüber hinaus auch die Ansammlung von Kapitalerträgen auf der Ebene der *Private Foundation*, und zwar selbst dann, wenn dies für Großprojekte wünschenswert wäre.⁶⁸ Der *Director* einer *Private Foundation* hat Anlageobjekte im Hinblick auf Kapitalverzinsung und Kapitalbindedauer sorgfältig auszuwählen und zu überwachen, um das Gebot der Mindestmittelverwendung erfüllen zu können. In der Praxis genügen allerdings häufig gemeinnützige Ausgaben unter 5% des Anlagevermögens, da in gewissem Umfang auch Verwaltungskosten, Beiträge zur (zulässigen) Rücklagenbildung sowie sonstige Transaktionskosten als gemeinnützige Mittelverwendung i.S.d. § 4942 *IRC* gelten.

Im Ergebnis erweist sich das allgemein gehaltene Gebot der zeitnahen Mittelverwendung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO als deutlich flexibler und zurückhaltender als das Gebot der jährlichen Mindestmittelverwendung nach US-Recht. Verstöße gegen § 4942 *IRC* sind demnach nicht selten. Allerdings lässt sich beobachten, dass es kaum eine *Private Foundation* zur 100%igen Abschöpfung des einbehaltenen verwendungspflichtigen Betrages kommen lässt: Nur in seltenen Fällen werden unzulässig einbehaltene Gelder über das darauffolgende Jahr hinaus einbehalten. Die Zulässigkeit der Vermögensanlage von *Private Foundations* in Hedge Fonds an sich wird durch § 4942 *IRC* nicht eingeschränkt. Allein im Hinblick auf den Anteil von Hedge Fonds am Gesamtportfolio sollten sich *Director* oder *Trustee* wegen der einer jährlichen Mindestmittelverwendung möglicherweise entgegenstehenden Kapitalbindung Gedanken machen.

66 Vgl. hierzu Siegel Haum (Fn. 38) Länderbericht USA Rn. 225.

67 Siehe unten 5. a).

68 Ausnahmsweise kann eine *Private Foundation* Reserven für kostspielige zukünftige Projekte anlegen. Gemäß § 4942 Buchst. g) Abs. 2 *IRC* ist dies jedoch nur unter engen Voraussetzungen zulässig, außerdem müssen solche Reserven binnen fünf Jahren aufgelöst werden.

4. Begünstigungsverbot

a) § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO und Private Benefit/Inurement Rule

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ist es gemeinnützigkeitsschädlich, wenn eine deutsche Stiftung eine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Stiftung fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt. Im Zusammenhang mit der Vermögensanlage in Hedge Fonds stellt sich die Frage, ob es sich bei den einem Fondsmanager gewährten Vergütungen um solche unverhältnismäßig hohen Vergütungen handelt. Als unangemessen sind Vergütungen anzusehen, die ihrer Höhe nach nicht dem entsprechen, was für eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung auch von nicht steuerbegünstigten Einrichtungen gezahlt wird.⁶⁹ Als Vergleichsmaßstab ist daher das marktübliche Vergütungsniveau für Hedge Fonds heranzuziehen. Üblicherweise betragen die Verwaltungskosten für einen Dachfonds jährlich etwa 2–2,5% bezogen auf den Nettovermögenswert. Bei einem Einzelfonds betragen die üblichen Gebühren ca. 1–2% zuzüglich einer Erfolgsbeteiligung von 5–25%. Das gemeinnützigkeitsrechtliche Begünstigungsverbot ist daher nicht verletzt, solange sich die Vergütungsstruktur eines Hedge Fonds in diesem Rahmen bewegt. Allein die Tatsache, dass die für Hedge Fonds zu zahlenden Vergütungen regelmäßig deutlich höher sind als bei klassischen Investmentfonds gefährdet den Gemeinnützigkeitsstatus einer Stiftung somit nicht.⁷⁰

Ganz ähnliche Grundsätze wie im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht gelten auch in den USA. Die dem US-Steuerrecht entstammende *Private Benefit Doctrine* verbietet allen nach § 501 Buchst. c) Abs. 3 *IRC* steuerbefreiten Organisationen (*Public Charities* und *Private Foundations* gleichermaßen), einen unangemessenen wirtschaftlichen Vorteil an Dritte zu gewähren, d.h. an Personen, die keinen Einfluss auf die Organisation haben. Nach der verwandten *Private Inurement Doctrine* besteht ein absolutes Verbot für private Bereicherungen von Insidern, also Stiftern, *Directors* und *Trustees*.⁷¹ Problematisch ist das Verbot von Insider- und Outsidergeschäften, wenn eine gemeinnützige Organisation einen professionellen *Fundraiser* beauftragt, der einen Großteil der eingesammelten Spenden als Leistungsentgelt einbehält. So hat die US-Rechtsprechung zwar entschieden, dass kein Insidergeschäft vorliegt, wenn eine gemeinnützige Organisation mit einem unabhängigen *Fundraiser* einen Vertrag zu Marktbedingungen geschlossen hat.⁷² Allerdings sei dann zu prüfen, ob stattdessen eine unzulässige Zuwendung an einen Outsider gegeben ist. Eine weitere Konkretisierung der *Private Benefit Doctrine* durch die US-Gerichte steht – soweit ersichtlich – noch aus. Konsequenz einer Verletzung der *Private Benefit/Inurement Rule* ist der Widerruf der Steuerbefreiung, weshalb die US-Finanzverwaltung damit sehr zurückhaltend umgeht. Dafür hat der US-Gesetzgeber im Jahre 1996 mit § 4958 *IRC* ein für alle gemeinnützigen Organisationen unterschiedslos geltendes nachgeordnetes Sanktionssystem geschaffen, wonach die Gewährung unangemessener Vermögensvorteile an Insider die Festsetzung eines steuerlichen Strafzuschlags nach sich zieht. Die Ge-

69 *Meyn/Richter* (Fn. 52) Rn. 348 ff.

70 *Richter/Sturm* (Fn. 3) § 7 Rn. 40.

71 *Treasury Regulations* § 1.501(c)(3)-1(c)(2) (in der Fassung von 1990).

72 *United Cancer Council, Inc. v. Comm'r*, 165 F.3d 1173, 1180 (7th Cir. 1999).

währung von Vorteilen an Dritte erfasst § 4958 *IRC* nicht; hier bleibt es bei der Alles-oder-Nichts-Lösung der *Private Benefit Rule* und einer dementsprechend zurückhaltenden Verwaltungspraxis des *IRS*. Dies dürfte nicht zuletzt daran liegen, dass in der Praxis die Anzahl der Fälle unangemessener Vorteilsgewährung an Dritte im Vergleich zur unangemessenen Bereicherung von Insidern kaum ins Gewicht fällt und der US-Bundesgesetzgeber daher kein Regelungsbedürfnis für die Vorteilsgewährung an Dritte sah. Im Zusammenhang mit der Vermögensanlage in Hedge Fonds können die benannten Regeln relevant werden, wenn die an einen Fondsmanager gezahlte Gesamtvergütung diesen zu Lasten der Anleger in unangemessener Weise begünstigt. Allerdings sind *Private Benefit Rule* und § 4958 *IRC* nicht so strikt wie die *Private Inurement Doctrine*: Im Gegensatz zum absoluten Verbot des Insidergeschäfts lösen bloße Bagatellbegünstigungen keine steuerlichen Sanktionen aus. Erhält ein Hedge Fonds-Manager einen *Carried Interest* neben seiner vom Fondsvermögen abhängigen Management-Vergütung, so kommt es wie bei der Beurteilung nach deutschem Recht allein darauf an, ob die Gesamtvergütung den Wert dessen übersteigt, was der gemeinnützige Anleger als Gegenleistung erhält. Da das wiedergegebene Vergütungssystem verbreitete Geschäftspraxis vieler Hedge Fonds ist und daher allgemeine Marktbedingungen widerspiegelt, wird man kaum einen Verstoß gegen die *Private Benefit Doctrine* bejahen können. Denn selbst wenn die Vergütung eines Fondsmanagers im Einzelfall unangemessen hoch erscheinen mag, so gilt es zu berücksichtigen, dass viele Manager über besondere Erfahrung und Fähigkeiten verfügen und ein hohes persönliches Risiko als unbeschränkt haftende Gesellschafter des Fonds tragen. Ein Verstoß gegen das gemeinnützigkeitsrechtliche Begünstigungsverbot bei der Vermögensanlage in Hedge Fonds ist daher im Regelfall weder nach deutschem noch nach US-amerikanischem Recht gegeben.

b) Verbot von Insidergeschäften für *Private Foundations*

Schließt eine *Private Foundation* mit ihren Stiftern, *Directors*, *Trustees* oder deren Familienmitgliedern und anderen »disqualifizierten Personen« Rechtsgeschäfte ab, so fällt nach § 4941 *IRC* – abgesehen von Ausnahmefällen – eine Strafsteuer an.⁷³ Die Vorschrift ist im Hinblick auf ihren präventiven Charakter zu weit geraten, da die Strafsteuer auch dann anfällt, wenn ein Insidergeschäft bei wirtschaftlicher Betrachtung der *Private Foundation* zugute kommt. Ferner beschränkt § 4941 *IRC* die Flexibilität des *Director* oder *Trustee* bei der Verwaltung der *Private Foundation*. Die Vorschrift enthält zahlreiche auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe, was erhebliche Rechtsunsicherheiten nach sich zieht. Die US-Finanzverwaltung hat in Richtlinien und Erlassen ausführlich zu § 4941 *IRC* Stellung genommen und Einzelfragen bei der Anwendung der Norm geklärt. Dennoch verbleibt ein beträchtlicher Spielraum für Auslegungstreitigkeiten mit dem *IRS*, was für eine *Private Foundation* ein erhebliches Risiko darstellen kann. Die Regelung hat daher auch im Hinblick auf statthafte Vermögensanlagen eine abschreckende Wirkung, wenn dabei allein der »böse Schein« eines Insidergeschäfts entsteht. Probleme im Zusammenhang mit Hedge Fonds-Investments entstehen jedoch nur, wenn zwischen dem Anleger und dem Fondsma-

73 Vgl. zu dieser Vorschrift Siegel Haum (Fn. 38) Länderbericht USA Rn. 223 f.

nager eine so enge Beziehung besteht, dass der Fondsmanager als »disqualifizierte Person« einzustufen ist. Die Vorschrift ist daher im Hinblick auf die Auswahl von Hedge Fonds als Vermögensanlage von geringer Bedeutung.

5. Zusätzliche Einschränkungen im US-Bundessteuerrecht

a) *Net Investment Income Tax* auf sämtliche Erträge aus der Vermögensanlage

Nach § 4940 *IRC* müssen *Private Foundations* seit 1969 eine Steuer in Höhe von 2% auf alle Einnahmen aus der Vermögensanlage abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten zahlen. Seit 1985 können *Private Foundations* den Steuersatz auf 1% reduzieren, sofern sie ihre gemeinnützigen Ausgaben in gewissen Abständen prozentual erhöhen. Die Steuer betrifft praktisch alle *Private Foundations*, die in Hedge Fonds investieren. Erträge aus der Vermögensanlage werden daher mindestens um 1% reduziert, obgleich die Erträge ausschließlich der Förderung gemeinnütziger Zwecke dienen. Der US-Gesetzgeber rechtfertigt die Steuer trotz heftiger Kritik mit der Begründung, dass die Überwachung von *Private Foundations* zur Gewährleistung einer zeitnahen und ausschließlich gemeinnützigen Mittelverwendung mit erheblichen Kosten für die Finanzverwaltung verbunden sei.⁷⁴ Die Gesamteinnahmen aus der Steuer übersteigen allerdings die Prüfungskosten des *IRS* um ein Vielfaches; in den Jahren 1993 bis 1997 wurden jährlich etwa 285 Mio. US\$ vereinnahmt.⁷⁵ Obwohl im Jahr 2001 über die Hälfte der steuerpflichtigen *Private Foundations* in den Genuss des reduzierten Steuersatzes kamen, lag der Gesamtbetrag der Steuer bei stattlichen 305,3 Mio. US\$.⁷⁶ § 4940 *IRC* wird daher in der Literatur als willkürliche Ungleichbehandlung von *Private Foundations* gegenüber *Public Charities* abgelehnt, da Letztere zwar auch Überwachungskosten verursachen, von der Steuer aber nicht erfasst werden.⁷⁷ Eine *Private Foundation* kann die Steuer nur vermeiden, wenn sie selbst als *Offshore-Foundation* in einem Land errichtet wird, das keine Steuer auf Anlageerträge gemeinnütziger Organisationen erhebt.

b) *Unrelated Business Income Tax* auf Erträge geleveragter Hedge Fonds

Unterhält eine *Private Foundation* unabhängig von ihrem steuerbefreiten Hauptzweck einen auf Dauer angelegten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so unterliegt der Gewinn aus diesem Nebenbetrieb nach §§ 501 Buchst. b), 511 ff. *IRC* der US-Körperschaftsteuer (*Unrelated Business Income Tax, UBIT*).⁷⁸ Die Regelung ist der Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG

⁷⁴ *House Report* des US-Kongress, Nr. 91-413, 1st Sess., S. 19 (1969).

⁷⁵ *Simon*, *Private Foundations as a Federally Regulated Industry: Time for a Fresh Look?*, National Center on Philanthropy and the Law (1999) S. 42.

⁷⁶ *Ludlum* (Fn. 7) S. 150.

⁷⁷ *Troyer* (Fn. 61) S. 45.

⁷⁸ Zum *Unrelated Business Income* vgl. *Siegel Haum* (Fn. 38) Länderbericht USA Rn. 242 f.

i.V.m. § 64 AO vergleichbar und hat somit keinen Strafcharakter.⁷⁹ Zweck der *UBIT* wie auch des deutschen Pendantes ist es vielmehr, Wettbewerbsverzerrungen zwischen erwerbswirtschaftlichen Unternehmen und solchen gemeinnützigen Organisationen auszuschließen, die durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als Wettbewerber am Marktgeschehen teilnehmen. Die *UBIT* findet daher nicht nur auf *Private Foundations* Anwendung, sondern erfasst unterschiedslos auch alle *Public Charities*.

Nach deutschem Recht wird der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb unterschieden von der bloßen Vermögensverwaltung (§ 14 S. 3 AO), wonach die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen als reine Vermögensverwaltung regelmäßig keine Steuerpflicht auslöst. Hat eine Stiftung Erträge aus der Beteiligung an einem Hedge Fonds, so sind diese steuerfrei, da es sich bei der Vermögensanlagetätigkeit der Stiftung gerade nicht um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt. Die gleichen Grundsätze finden dem Grunde nach auch im US-Steuerrecht Anwendung. Daher unterliegen Einkünfte aus passiven Anlageformen, etwa Dividenden, Zinserträge sowie Miet- und Pachtzinsen gemäß § 512 Buchst. b) Abs. 1–3 *IRC* nicht der *UBIT*. Nach § 512 Buchst. b) Abs. 5 *IRC* sind auch Veräußerungsgewinne (*Capital Gains*) regelmäßig von der *UBIT* befreit. Innerhalb der letzten Jahre hat der *IRS* die Befreiung auf neuere Anlagetechniken wie den Optionshandel, Wertpapiersachdarlehen und *Short Sales* ausgedehnt. Daher unterliegen die Erträge der meisten Hedge Fonds nicht der *UBIT*. Dies entspricht dem gesetzgeberischen Ziel, da die bloße Beteiligung an einem Hedge Fonds zu Zwecken der Vermögensanlage keine Wettbewerbsverzerrung hervorruft. Damit sind Hedge Fonds-Erträge einer gemeinnützigen Organisation auch in den USA grundsätzlich steuerfrei, wenn man die nur *Private Foundations* erfassende *Net Investment Income Tax* außer Betracht lässt.

Übersehen wird allerdings häufig, dass Erträge aus *Short Sales* dann als steuerbare Gewinne im Sinne der *UBIT* gelten, wenn der Hedge Fonds seine Verpflichtung zur Rückgabe einer bestimmten Anzahl an Wertpapieren mit kreditfinanzierten Wertpapieren erfüllt.⁸⁰ Denn die Befreiung von Erträgen aus passiver Vermögensanlage gilt nach § 512 Buchst. b) Abs. 4, § 514 *IRC* nicht für Einkünfte, die mit kreditfinanzierten Vermögensgegenständen erwirtschaftet wurden, soweit diese nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem steuerbegünstigten Hauptzweck der Organisation stehen. Daher unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von kreditfinanzierten Wertpapieren der *UBIT*, und zwar selbst dann, wenn diese Erträge in keinerlei Verbindung zu einem wirtschaftlichen Nebenbetrieb stehen und daher bei fehlender Fremdfinanzierung nach § 512 Buchst. b) *IRC* steuerfrei wären.⁸¹ Da viele Hedge Fonds Fremdkapital zur Erhöhung ihrer Eigenkapitalrendite einsetzen, stellt die *UBIT* auf Erträge aus kreditfinanziertem Vermögen eine große Schwierigkeit für gemeinnützige Hedge Fonds-Investoren in den USA dar. Hedge Fonds werden meist als *Limited Partnership* errichtet, um den Anfall von Körperschaftssteuer auf der Ebene des Fonds zu vermeiden. Die Erträge aus der Anlagetätigkeit der Fondsgesellschaft werden sodann auf Ebene der einzelnen Investoren versteuert. Als Gesellschafter des Hedge Fonds

79 Richter, Die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Stiftungen und ihre ertragsteuerliche Behandlung in Deutschland, Großbritannien und den USA, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen, 2. Aufl. 2003, S. 995 ff.

80 *Revenue Ruling* 95-8, 1995-1 C.B. 107.

81 Schwarz (Fn. 44) S. 60.

beteiligt sich ein gemeinnütziger Investor folglich direkt an der Veräußerung von kreditfinanzierten Wertpapieren und unterliegt mit seinen Fondserträgen deshalb der *UBIT*. Demnach muss bei Anlageentscheidungen stets davon ausgegangen werden, dass jeglicher Erwerb von Wertpapieren mit Kreditmitteln die *UBIT* auslöst.

Allerdings kann die Steuerpflicht durch geeignete gesellschaftsrechtliche Gestaltungen auch für die Erträge aus den betroffenen Hedge Fonds vermieden werden. Werden fremdkapitalfinanzierte Erträge über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft an die gemeinnützige Organisation durchgeleitet, so schirmt die Kapitalgesellschaft den Anleger steuerlich ab. In solchen Strukturen fällt daher keine *UBIT* an. In einigen *Private Letter Rulings* (ähnlich einer verbindlichen Auskunft) hat der *IRS* auch die Zwischenfinanzierung von Vermögensgegenständen mittels kurzfristigen Krediten als gewöhnliche Anlagetätigkeit eingestuft, ohne dabei zur *UBIT* zu gelangen. Eine bewährte Strategie zur Vermeidung der *UBIT* ist vor allem die Beteiligung an Fonds, die als Kapitalgesellschaft in einem Land errichtet wurden, das keine Körperschaftsteuer erhebt (*Offshore*-Fonds). Hier schirmt die Kapitalgesellschaft den Investor trotz direkter Beteiligung steuerlich ab; die Kapitalgesellschaft selbst unterliegt keiner Steuerbelastung und kann ihre Erträge unvermindert als Dividenden ausschütten, welche nach § 512 Buchst. b) Abs. 1 *IRC* steuerfrei sind. In einem *Private Letter Ruling* aus dem Jahre 1999 akzeptiert auch die US-Finanzverwaltung die Gründung von *Offshore*-Investmentgesellschaften, selbst wenn deren einziges Ziel die Vermeidung der *UBIT* ist.⁸² Eine gemeinnützige Organisation in den USA hat daher vor der Beteiligung an einem Hedge Fonds sorgsam zu prüfen, ob der Fonds Kredite zur Erzielung von Hebeleffekten einsetzt oder dies während des Beteiligungszeitraums plant. Gegebenenfalls sollte der Investor sich für die Beteiligung an einem *Offshore*-Fonds entscheiden, was in der Praxis sehr häufig der Fall ist. Aufgrund fiskalischer Begehrlichkeiten rückt dieser Ausweg allerdings gerade in jüngster Zeit zunehmend ins Blickfeld des US-Kongresses.⁸³

c) Verbot wesentlicher Unternehmensbeteiligungen für *Private Foundations*

Nach § 4943 *IRC* darf eine *Private Foundation* nicht mehr als 20% der stimmberechtigten Aktien an einer Kapitalgesellschaft bzw. vergleichbare Beteiligungen an einer Personengesellschaft halten.⁸⁴ Ein Verstoß hiergegen hat eine Strafsteuer in Höhe von 5% des Wertes der 20% überschreitenden Beteiligung zur Folge; wird die 20% überschreitende Beteiligung nicht innerhalb einer angemessenen Frist veräußert, so fällt eine weitere Strafsteuer in Höhe von 200% der unzulässigen Überbeteiligung an. Hinter der Regelung steht die Befürchtung des US-Gesetzgebers im Jahr 1969, dass *Private Foundations* zunehmend Kontrolle über bedeutende Teile der US-Wirtschaft erlangen könnten. Ist eine Kapital- oder Personengesellschaft direkt oder indirekt an anderen Unternehmen beteiligt, so gelten diese Unternehmensanteile als proportionale Beteiligungen der Gesellschafter. Daher sind die von einem Hedge Fonds gehaltenen Unternehmensbeteiligungen für Zwecke des § 4943 *IRC* anteilig den Fondsanlegern zuzurechnen. Die Beteiligung an einem Hedge Fonds allein wird regelmäßig

82 *Private Letter Ruling* 1999-52-086 (vom 30.9.1999).

83 *Strom*, Nonprofits face threat to a tax loophole, *The New York Times* vom 16.05.2007.

84 S. hierzu etwa *Siegel Haum* (Fn. 38) Länderbericht USA Rn. 226.

nicht zu einer Überschreitung der Beteiligungsgrenze führen. Dies würde nämlich voraussetzen, dass der Fonds einen großen Teil der stimmberechtigten Anteile eines Unternehmens hält und selbst nur ganz wenige Anleger hat. Allerdings ist der Fall denkbar, dass sämtliche Investments einer *Foundation* F insgesamt die Beteiligungsgrenze in Bezug auf ein Unternehmen U übersteigen, wenn F direkt einen größeren Anteil an stimmberechtigten U-Aktien hält und F außerdem in verschiedene Hedge Fonds investiert, die allesamt ebenfalls einen bestimmten Prozentsatz an stimmberechtigten U-Aktien halten. Um solch eine Konstellation zu vermeiden, muss das Management einer *Private Foundation* nicht nur das eigene Anlageportfolio überwachen, sondern auch wesentliche Änderungen in den Portfolios ihrer Hedge Fonds-Beteiligungen aufmerksam verfolgen.

6. Haftung der Stiftungsorgane für Pflichtverletzungen

Die vertraglichen Leistungs- und Nebenpflichten der Stiftungsorgane bestimmen sich aufgrund gesetzlicher Verweisung in § 86 Satz 1 BGB nach dem für rechtsfähige Vereine geltenden Recht. So finden nach § 27 Abs. 3 BGB für die Geschäftsführung des Stiftungsvorstands die §§ 664 ff. BGB Anwendung, soweit das Stiftungsgeschäft nicht anderweitige Regelungen trifft. Für Pflichtverletzungen haftet der Stiftungsvorstand deshalb nach § 280 Abs. 1 BGB i.V.m. dem Anstellungsvertrag und den Regelungen der §§ 664 ff. BGB, soweit diese nicht abbedungen wurden. Gemäß § 276 Abs. 1 BGB entsteht eine Haftung grundsätzlich allerdings nur bei Vorsatz oder Fahrlässigkeit.⁸⁵ Zur Bestimmung des Fahrlässigkeitsmaßstabes werden – wie auch im US-Recht – die aus dem Gesellschaftsrecht kommenden Grundsätze herangezogen.⁸⁶ In Deutschland sind dabei häufig Haftungsmilderungen durch Gesetz, Stiftungssatzung oder Anstellungsvertrag (soweit zulässig) zu beachten. So beschränken etwa Art. 14 Satz 2 BayStiftG und § 8 Satz 2 StiftG Hessen die Haftung der Mitglieder von Stiftungsorganen auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit.⁸⁷ Fehlt eine solche Haftungsbeschränkung, so gilt ein verobjektivierter, auf der Grundlage der Verkehrsanschauung beruhender Sorgfaltsmaßstab, dessen Erfüllung von einem durchschnittlichen Angehörigen des jeweiligen Verkehrskreises in der jeweiligen Situation erwartet werden kann. Objektivierter Vergleichsmaßstab ist dabei eine Person, die fremdes Vermögen verwaltet. Dieser »ordentliche und gewissenhafte Stiftungsleiter« hat daher diejenige Sorgfalt zu beachten, die einer Person in der verantwortlich leitenden Stellung des Verwalters eines fremden Vermögens oder der Person eines selbständigen treuhänderischen Verwalters fremder Vermögensinteressen obliegt.⁸⁸ Dabei gewährt der objektivierter Sorgfaltsmaßstab dem Stiftungsvorstand einen Ermessensspielraum, der nicht an den sichersten Weg (etwa mündelsichere Anlagen, § 1807 BGB) gebunden, sondern dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit unterworfen ist.⁸⁹ Das Anlageergebnis per se ist des-

85 Richter/Sturm (Fn. 3) § 7 Rn. 43.

86 Schindler (Fn. 56) S. 297, 299.

87 Fraglich ist, ob diese Normen gegenüber dem Bundesrecht Bestand haben.

88 Schindler (Fn. 56) S. 299.

89 Vgl. Art. 11 Abs. 2 Satz 1 BayStiftG, siehe auch Benicke (Fn. 30) S. 760, 811; Richter/Sturm (Fn. 3) § 7 Rn. 45.

halb zur Beurteilung eines konkreten Anlageverhaltens als pflichtgemäß oder pflichtwidrig kein verlässliches Indiz.⁹⁰ Stattdessen beinhaltet die Feststellung pflichtwidrigen Verhaltens eine Überprüfung, ob und inwieweit der Stiftungsvorstand bei seinen in der Gesamtallokation des Stiftungsvermögens sichtbaren Anlageentscheidungen eine nachvollziehbare Abwägung zwischen Liquidität⁹¹ und vor allem Risiko und Rendite unter Berücksichtigung des Stiftungszwecks vorgenommen hat.⁹² Eine alleinige oder überwiegende Vermögensanlage in Hedge Fonds wäre hiernach zwar kaum zu rechtfertigen. Beachtet der Stiftungsvorstand hingegen die Grundsätze einer marktüblichen Portfolioallokation und werden einzelne Anlageformen wie auch Einzelbeteiligungen einer gründlichen Due Diligence unterzogen, so dürfte eine Haftung des Stiftungsvorstandes im Verlustfalle ausscheiden.⁹³

Auch im US-Recht ist Rechtsfolge von Verstößen gegen die Pflichten zur Sorgfalt, zur Treue und zur Loyalität eine Haftung des pflichtwidrig und schuldhaft handelnden *Director* oder *Trustee* auf Schadensersatz gegenüber der *Private Foundation*. Der Haftungsmaßstab wird dabei weitgehend durch die in *UMIFA* und *UPIA* kodifizierten Regeln für die Vermögensanlage bestimmt. Allerdings steht dem *Director* oder *Trustee* ein erhebliches Ermessen sowie ein angemessener Zeitraum für jede Anlageentscheidung zu; beides hängt vom Umfang des Einzelinvestments und den zur Verfügung stehenden Anlagemöglichkeiten ab. Eine Haftung entsteht dabei nicht, solange und soweit sich die Ermessensentscheidung des *Director* oder *Trustee* im Rahmen dessen bewegt, was nach den eingangs erläuterten Grundsätzen⁹⁴ von einem sorgfältig und gewissenhaft handelnden Vermögensverwalter erwartet werden kann. Die Haftung für falsche Anlageentscheidungen greift dabei allerdings weiter als dies nach deutschem Recht der Fall ist: Büßt die *Private Foundation* nämlich nach Marktlage mögliche Erträge aufgrund von pflichtwidrig falschen Anlageentscheidungen ein, so haftet der *Director* oder *Trustee* dafür persönlich auf Schadensersatz wie wenn die *Foundation* einen Vermögensverlust erlitten hätte. Der US-amerikanische Stiftungsverwalter darf daher – im Gegensatz zu seinem deutschen Kollegen – nicht »zu risikoscheu« sein, da er ansonsten Ersatzansprüchen der verwalteten *Private Foundation* ausgesetzt ist.

Aktivlegitimiert zur Erhebung der Klage ist neben dem *Board of Directors/Trustees* als Kollegialorgan in der Regel auch der *Attorney General* des jeweiligen Bundesstaates, also die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde. Der *Attorney General* kann dabei neben der Zahlungsklage gleichzeitig im Wege der Gestaltungsklage die Entfernung

90 Benicke (Fn. 30) S. 810.

91 Zur Bewertung des Liquiditätsrisikos bei Hedge Fonds-Investments siehe Richter/Sturm (Fn. 3) § 7 Rn. 41.

92 Zur Beurteilung ist auf die oben 2.a) dargestellten Grundsätze zurückzugreifen. Denn in sachlicher Hinsicht ist der einen Stiftungsleiter treffende Haftungsmaßstab im Hinblick auf Hedge-Fonds-Investments das Pendant zu der grundsätzlichen Frage, unter welchen Voraussetzungen solche Anlageformen bei Stiftungen zulässig sind. Denn entspricht ein geringer Anteil von Hedge Fonds am Gesamtportfolio einer Stiftung dem Gebot der sicheren und ertragreichen Vermögensanlage, so kann der Stiftungsleiter im Falle des Vermögensverlustes aus dieser Anlage jedenfalls dafür nicht wegen Missachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt zur Rechenschaft gezogen werden.

93 Richter/Sturm (Fn. 1) S. 592, 600.

94 Oben 2.b) und c).

des pflichtwidrig handelnden *Director* oder *Trustee* aus dem *Board* durchsetzen.⁹⁵ Vergleichbare Befugnisse haben auch die deutschen Stiftungsaufsichtsbehörden. So sind etwa die bayerischen Stiftungsaufsichtsbehörden befugt, im Namen der Stiftung Schadensersatzansprüche gegen Mitglieder der Stiftungsorgane gerichtlich geltend zu machen, wenn das hierfür zuständige Stiftungsorgan nicht selbst zeitnah Klage erhebt, Art. 23 Satz 1 BayStiftG. Ferner können die Aufsichtsbehörden der Bundesländer grob pflichtwidrig handelnde Mitglieder von Stiftungsorganen entfernen, wenn die Stiftung einem entsprechenden Verlangen der Behörde nicht nachkommt, ohne dass es hierfür einer Gerichtsentscheidung bedarf.⁹⁶

IV. Schlussfolgerungen

Der US-Kongress vertrat 1969 die Ansicht, dass viele *Private Foundations* von wohlhabenden Privatleuten zur Umgehung von Steuern genutzt werden.⁹⁷ Dies ist der Grund für den strengen bundesrechtlichen Kontrollmaßstab der §§ 4940 ff. *IRC* für US-amerikanische *Private Foundations*. Es ist daher sehr wahrscheinlich, dass eine *Private Foundation* mit §§ 4940 ff. *IRC* in Berührung kommt, sobald sie sich für die Beteiligung an einem Hedge Fonds entscheidet. Trotz dieser überaus belastenden Regeln für die Vermögensanlage sind es gerade die amerikanischen *Private Foundations*, die schon seit Jahren in größerem Umfang in Hedge Fonds investieren. Üblich ist ein Anteil von 5–10% am Gesamtportfolio.

Demgegenüber fällt auf, dass deutsche Stiftungen trotz deutlich liberalerer steuerlicher Bestimmungen ihr Vermögen bisher kaum in Hedge Fonds anlegen. Dabei haben unsere Erläuterungen gezeigt, dass weder das Stiftungsrecht noch das Gemeinnützigkeitsrecht unüberwindliche Hindernisse für die Vermögensanlage deutscher Stiftungen in Hedge Fonds aufstellt. Die bestehenden Unterschiede im tatsächlichen Anlageverhalten deutscher Stiftungen im Vergleich zu US-amerikanischen *Private Foundations* dürften vor allem darauf zurückzuführen sein, dass *Private Foundations* bzw. deren externe Berater seit 1969 gelernt haben, den gesetzlichen Beschränkungen durch entsprechende gesellschaftsrechtliche bzw. steuerliche Gestaltungen auszuweichen. Denn zu nahezu allen für die Vermögensanlage von *Private Foundations* relevanten Regelungen finden sich inzwischen gerichtliche Leitentscheidungen und verhältnismäßig klare Richtlinien der US-Finanzverwaltung.

Darüber hinaus beschäftigt sich die amerikanische Fachliteratur seit Jahrzehnten mit der Vermögensanlage von gemeinnützigen Organisationen. Dies verwundert nicht, da alle amerikanischen *Private Foundations* und *Public Charities* gemeinsam rund 10% der gesamten amerikanischen Arbeitnehmerschaft beschäftigen und sie in vielen wichtigen Bereichen von Wirtschaft und Gesellschaft tätig werden. Aspekte der Organisation und Verwaltung von gemeinnützigen Organisationen sind daher in den USA traditionell von großer Bedeutung. In Deutschland dagegen ist die Gemeinnützigkeitsbranche und vor allem das Stiftungswesen noch lange nicht so stark

95 So geschehen in *Nixon v. Lichtenstein*, 959 S.W.2d 854 (Mo. Ct. App. 1997).

96 Siehe nur Art. 21 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 BayStiftG, § 15 Abs. 1 StiftG Hessen.

97 *Troyer* (Fn. 61) S. 6, 25.

ausgeprägt wie in den USA. Eine gesicherte Rechtsprechung und verlässliche Stellungnahmen der Verwaltung fehlen noch zu vielen grundlegenden Fragen der Verwaltung und der Vermögensanlage von Stiftungen.

Eine ausdrückliche Diversifikationspflicht, wie sie in den USA § 3 *UPIA* vorsieht, ist im deutschen Recht bislang nicht angelegt. Damit wird deutschen Stiftungsvorständen häufig schlichtweg der Anlass zur Erwägung von alternativen Anlagetechniken fehlen, wohingegen ihre US-Kollegen allein schon aus Haftungsgründen ein diversifiziertes Portfolio vorlegen müssen und daher gerne auf Hedge Fonds zurückgreifen. Das stiftungs- und steuerrechtliche Umfeld lässt den Verwaltern deutscher Stiftungen allerdings genügend Spielraum für eine ausgewogene Vermögensanlage unter Einbeziehung von Hedge Fonds. Bei institutionellen Anlegern wie Versicherungen dürfte mittelfristig mit einer Allokation von 5–10% in Hedge Fonds zu rechnen sein. Zwar hat der Trend dorthin gerade erst begonnen, doch werden sich letztendlich auch Stiftungen dieser Entwicklung nicht verschließen können.

V. Summary

The US Congress took the view in 1969 that many private foundations were being used for tax evasion purposes by wealthy private individuals. This is the reason for the strict federal legal standard of §§ 4940 ff. IRC for US American Private Foundations. It is therefore highly likely that a private foundation is affected by §§ 4940 ff. IRC as soon as it decides to participate in hedge funds. Despite this highly autonomous regulation of investments, it is the American private foundations in particular which for years have made considerable investments in hedge funds. Normally this represents 5 to 10% of their total portfolio.

By comparison it is noticeable that, despite markedly more liberal tax regulation, up to now German foundations have hardly invested in hedge funds. Our investigations have shown that neither foundation law nor non-profit law create insurmountable hurdles to the investment of assets in hedge funds by German foundations. The present differences in the actual investment practices of German foundations in comparison to US American private foundations may be explained above all in terms of the fact that US private foundations, or their external advisers, have learned since 1969 to circumvent the legal restrictions by means of corresponding corporate law or taxation structuring. Thus almost all rules pertaining to the investment of private foundations are in the meantime to be found in key leading court decisions and relatively clear directives issued by the US financial administration.

In addition, for decades US American professional literature has addressed the subject of investment by non-profit organisations. This is hardly surprising in that all US private foundations and public charities together employ around 10% of the entire American workforce and are active in a number of economically and socially important areas. Thus aspects of the organisation and administration of non-profit organisations in the USA are traditionally very important. In Germany by contrast the non-profit sector and above all the foundation form is not nearly as pronounced as in the USA. There is still a lack of conclusive court decisions and reliable

pronouncements by the administration on a number of fundamental issues relating to the administration and investment practice of foundations.

As yet under German law there is no diversification duty as provided for in the USA by § 3 UPIA. This means that the executive boards of German foundations often lack the need to weigh alternative investment techniques, whereas their US counterparts are bound on liability grounds alone to ensure a diversified portfolio and accordingly are happy to utilise hedge funds. Nevertheless the foundation and taxation law environment affords the administration of German foundations sufficient scope for a balanced investment portfolio involving hedge funds. In the case of institutional investors such as insurance companies, an allocation in the mid-term of 5 to 10% in hedge funds is may be expected. While this trend is admittedly only the beginning, ultimately the foundation will be unable to resist this development.

Non-profit Corporate Governance in Europa – Regulierung oder Selbstregulierung

VOLKER THEN

I. Aktuelle Europäische Rechtsentwicklung – neue Trends	123	IV. Codes of Practice im europäischen Stiftungssektor	131
II. Die europäische Stiftung – Initiative für eine transnationale Rechtsform	125	V. Regulierung oder Selbstregulierung im europäischen Stiftungsrecht	135
III. Europäische Anti-Terrorismus-Maßnahmen	127	VI. Executive Summary: Non-profit Corporate Governance in Europe – Regulation or Self-regulation	136

I. Aktuelle Europäische Rechtsentwicklung – neue Trends

Das Recht der Non-profit Organisationen in Europa entwickelte sich in den letzten Jahren zu einem Rechtsgebiet, dem wachsende Aufmerksamkeit zuteil wurde. Veränderungen in der Bedeutung, Aufgabenstellung und Arbeitsweise des Non-profit Sektors einerseits sowie der Wandel des Staatsverständnisses in vertiefter Auseinandersetzung mit dem Konzept der Bürgergesellschaft haben dazu geführt,¹ dass die Politik den rechtlichen Rahmenbedingungen von Non-profit Organisationen in den letzten Jahren größere Aufmerksamkeit schenkt als in den Jahrzehnten zuvor. Diese Aufmerksamkeit richtet sich einerseits auf die Absicht, für die Arbeit von Non-profit Organisationen förderliche Rahmenbedingungen zu schaffen, andererseits gewinnen in wachsendem Maße Stimmen an Gewicht, die Fragen der Transparenz, Qualitätssicherung und Effektivität im Sektor ansprechen.

Auf europäischer Ebene lassen sich für das Recht der Non-profit Organisationen drei Diskussionsstränge unterscheiden, deren Priorität sich in den letzten beiden Jahren verlagert hat: Ursprünglich wurde anknüpfend an vorangehende Entwicklungen, die bis ins vergangene Jahrzehnt zurückreichen, vor allem der Schaffung europäischer Rechtsformen Aufmerksamkeit zuteil.² In der jüngsten Vergangenheit nahm dieser Prozess zugunsten grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeit durch Urteile des

1 *Anbeier*, Helmut K. und *Then*, Volker, *Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl*, Gütersloh 2004; dort v.a. *Schuppert*, Gunnar F., *Gemeinwohl und Staatsverständnis*, 25–60.

2 Der erste Entwurf des Statuts für die Rechtsform des europäischen Vereins und der europäischen Stiftung datiert aus dem Jahre 1993. Kurios ist dabei die gemeinsame Nennung von Stiftung und Verein in einem Entwurf, die erst in der neuerlichen Debatte der letzten Jahre aufgegeben wurde. Dafür war die Arbeit der High Level Group of Company-Law Experts, welche die Europäische Kommission im Herbst 2001 einberufen hatte, maßgeblich. Vgl. *Hopt*, Klaus J., *Walz*, W. Rainer, *von Hippel*, Thomas und *Then*, Volker, *The European Foundation, A New Legal Approach*, Gütersloh 2006, 46 f.; zugleich Cambridge 2006, 20–21.

Europäischen Gerichtshofes zur Nicht-Diskriminierung von Non-profit Organisationen eine neue Wendung.³ In den letzten Jahren entwickelte sich zeitgleich ein neuer Strang der Rechtsentwicklung aus der Anti-Terror-Gesetzgebung und den daraus folgenden Regeln gegen Geldwäsche und zugunsten transparenter Verfahren der Mittelverwendung auch im gemeinnützigen Sektor.⁴ Schließlich war bereits parallel hierzu ein wachsendes Bemühen des Sektors selbst um Corporate Governance entstanden, das in Codices der Selbstregulierung seine Spuren hinterließ.

Alle drei Stränge der Rechtsentwicklung weisen zahlreiche Berührungspunkte auf und beantworten die Frage, wie einerseits ein wachsender Sektor gestärkt und seine Fähigkeit, an der Bewältigung öffentlicher Aufgaben mitzuwirken, gefördert und andererseits die Effektivität und Qualität dieser Arbeit gesichert werden kann. Die Vereinbarkeit dieser Fragen ist von erstrangigem Interesse für die Legitimität privat-autonomen Handelns zugunsten des Gemeinwohls und insofern Gegenstand der politischen Auseinandersetzung, wie öffentliche Aufgaben in Europa wahrgenommen werden können.

Der vorliegende Beitrag analysiert die drei Stränge der Rechtsentwicklung auf europäischer Ebene und argumentiert, dass der Sektor selbst durch Instrumente der Corporate Governance und der Selbstregulierung Verantwortung übernehmen muss, wenn nicht das gegenwärtig im Grundsatz positive Klima, in dem sich der Non-profit Sektor bewegt, durch restriktivere politische Maßnahmen gefährdet werden soll. Zugleich muss der Sektor erkennen, dass bisherige regulatorische Bemühungen auf Drängen des Sektors zugunsten förderlicher Rahmenbedingungen diskutiert wurden, während durch den Aspekt der Anti-Terror-Gesetzgebung eine Fragestellung von wesentlich größerem politischem Gewicht auf den Sektor zukam, der die zuständigen Ministerien national und im Ministerrat höhere Aufmerksamkeit schenken. Zudem ist nicht zu übersehen, dass die Thematik eine Dimension transatlantischer Außenpolitik berührt, wenn man berücksichtigt, dass das US Finanzministerium bereits wesentlich früher dem Sektor mit sogenannten Voluntary Guidelines⁵ Verantwortung für die Vermeidung terroristischer Geldwäsche auferlegt und damit schwerwiegende Einschränkungen für internationale Fördertätigkeit im Stiftungssektor veranlasst hatte.

3 Hier insbesondere das Urteil im Fall Walter Stauffer, EUGh 386/04.

4 Commission Communication to the Council, The European Parliament and the European Economic and Social Committee, The Prevention of and Fight against Terrorist Financing through enhanced national level coordination and greater transparency of the non-profit sector, 29.11.2005, COM(2005) 620 final.

5 US Department of the Treasury Anti-Terrorist Financing Guidelines: Voluntary Best Practices For U.S.-Based Charities, based on draft revised Guidelines from December 2005, incorporating comments received on these draft revised Guidelines, www.ustreas.gov/offices/enforcement/key-issues/protecting/docs/guidelines_charities.pdf.

II. Die europäische Stiftung – Initiative für eine transnationale Rechtsform

Ausgangspunkt für die umfassenden Bemühungen in Wissenschaft und Praxis zugunsten europäischer Rechtsformen gemeinnützigen Handelns war die Beobachtung, dass die unterschiedlichen Traditionen der Rechtsentwicklung in Europa zu einer Situation geführt haben, in der kein kleinster gemeinsamer Nenner existiert. Zum einen trennt die Unterscheidung zwischen römisch-rechtlichen und Common Law – Traditionen kontinentaleuropäische Länder vom angelsächsischen Rechtssystem. Zum anderen unterscheiden sich die Länder Europas dadurch, dass die Stiftung teilweise als Allzweckrechtsform im Zivilrecht definiert, der Gemeinwohlbezug aber im Steuerrecht geregelt wird, andernorts die Stiftung jedoch von Anfang an als »Public Benefit« – Organisation verstanden wird. Auch die Definition zulässiger gemeinwohlorientierter Zwecke ist sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht zu finden. In manchen Ländern existiert für die funktionalen Aufgaben der Stiftung nur eine Rechtsform, in anderen besteht die Möglichkeit, zwischen körperschaftlichen, zivilrechtlich spezifisch definierten oder treuhänderischen Formen zu wählen. Zudem sind nicht alle formalen Gestaltungsoptionen mit dem Status einer juristischen Person verbunden, teilweise kann die Stiftung auch nur Steuersubjekt sein bzw. die entsprechende Steuerbefreiung genießen. Zudem variieren europäische Länder erheblich in ihren Verfahren, wie gemeinnützig anererkennungsfähige Zwecke definiert und ggf. verändert werden und welches Maß an Staatsbezug dem Verständnis von »Public Benefit« innewohnt.⁶

Unter der Voraussetzung dieser Vielfalt an Rechtstraditionen in den europäischen Ländern wurde deutlich, dass eine politische Strategie der Harmonisierung notwendigerweise illiberale Folgen haben müsste. Welchen Weg auch immer die Harmonisierung nähme, sie führte zur Reduzierung der Vielfalt an gegenwärtig bestehenden Gestaltungsoptionen, unabhängig von der konkreten materiellen Ausgestaltung der Harmonisierungsstrategie. Folglich lässt sich die Herausforderung transnationaler Beiträge zum europäischen Gemeinwohl nur über zwei Strategien lösen: Zum einen über die Schaffung einer Wahloption zwischen nationalem Recht und einer europäischen Rechtsform, zum anderen über einen konsequenten Nicht-Diskriminierungsansatz. Beide Wege wurden in der rechtspolitischen Debatte der letzten Jahre beschritten, der erste von der Europäischen Kommission aufgegriffen und geprüft, der zweite vom Europäischen Gerichtshof dem wegweisenden Stauffer-Urteil zugrunde gelegt.⁷

6 Einen Überblick über die Formenvielfalt ebenso wie die steuerliche Behandlung von Stiftungen in Europa geben: *Hopt*, Klaus J. und *Reuter*, Dieter, Stiftungsrecht in Europa, Köln u.a. 2001; *Schlüter*, Andreas, *Then*, Volker und *Walkenhorst* Peter, Foundations in Europe, Society – Management – Law, London 2001; sowie *Schlüter*, Andreas, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, Ein Rechtsvergleich Deutschland, Frankreich, Italien, England, USA, München 2004.

7 Vgl. hierzu *von Hippel*, Thomas, Fremdnützige Vermögenstransfers – Ein Anwendungsfall der Kapitalverkehrsfreiheit, EUZW 2005, 7–10; ders., Verstößt die Diskriminierung ausländischer gemeinnütziger Nonprofit Organisationen gegen die EG-Grundfreiheiten? In: *Walz*, W. Rainer, Tagungsband zu den 5. Hamburger Nonprofit Tagen, erscheint Köln 2007.

Seit 2001 arbeitet die Rechtswissenschaft *de lege ferenda* an Gestaltungsvorschlägen für die Rechtsform der europäischen Stiftung,⁸ ebenfalls seit dieser Zeit setzt sich unter anderem das European Foundation Centre als Verbandsorganisation des Stiftungssektors auf europäischer Ebene für diese neue Rechtsform ein. Ein erster politischer Erfolg lag in der konsequenten Trennung von Stiftung und Verein in der Betrachtung durch die europäische Kommission, die als Folge der Anhörungen und nachfolgenden Empfehlungen der High Level Group of Company Law Experts erreicht werden konnte. Zum zweiten folgte aus den Empfehlungen dieser Beratergruppe ein Action Plan der EU-Kommission vom Mai 2003,⁹ der mittelfristig die Machbarkeitsprüfung der Rechtsform einer europäischen Stiftung vorsah. Als Einstieg in diesen Prozess organisierte die EU-Kommission im Dezember 2005 eine schriftliche Anhörung (bis 31. März 2006), gefolgt durch eine Anhörungsveranstaltung am 3. Mai 2006 in Brüssel. Die Feasibility Study wurde im Mai 2007 in Auftrag gegeben, daher können bisherige Äußerungen des zuständigen EU-Kommissars McCreedy nicht als definitive Ablehnung gedeutet werden. Sie müssen wohl eher als Frage der Prioritätensetzung der Kommission verstanden werden.¹⁰

Für die Zukunft des europäischen Non-profit Rechts und besonders des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts sind diese Bemühungen um die Rechtsform einer europäischen Stiftung jedoch nicht nur unter politischen Gesichtspunkten interessant, sondern liefern Aufschluss zu materiellen Fragen der Corporate Governance europäischer Stiftungen (in ihrer nationalen Verfasstheit geltender Rechtsformen). Wissenschaft und Stiftungspolitik stimmen darin überein, dass eine europäische Rechtsform nur als anspruchsvolles Institut mit umfassenden Transparenz- und Governance-Anforderungen tragfähig sein kann. Entsprechend wird die volle Transparenz und öffentliche Rechenschaftslegung gefordert. Zudem ist die Stiftung ausschließlich als gemeinwohlbezogene Stiftung konzipiert, privatnützige Hybridformen sind nur unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen vorgesehen. Der wissenschaftliche Ansatz folgt rechtsformübergreifenden Corporate Governance-Überlegungen und formuliert entsprechend sehr klare Anforderungen an den Vorstand der Stiftung, dessen Besetzung, Fragen von Interessenkonflikten, Honorierung bzw. Bezahlung sowie vor allem an die Duty of Loyalty der Vorstandsmitglieder. Zudem nimmt der Vorschlag die Möglichkeit auf, eine zweistufige Gremienstruktur zu schaffen und aufgrund der damit verstärkten internen Kontrolle teilweise auf externe (behördliche) Kontrolle zu verzichten.¹¹

In Fragen der Vermögensverwaltung orientiert sich der Entwurf an moderner Portfoliotheorie und nutzt diese Benchmark als Maßstab des geforderten Handelns, verzichtet jedoch folgerichtig auf materielle Einzelaussagen zur Gestaltung der Anlage-

8 *Hopt* u.a., European Foundation.

9 COM (2003) 284 final.

10 Vgl. zu diesem Überblick über den Prozess der europäischen Rechtsformentwicklung *efc* Eurobriefing, 22.11.2006, www.efc.be, EU Affairs. Es ist anzumerken, dass die Bemühungen um die Rechtsform des europäischen Vereins in den letzten Jahren vollständig auf Eis liegen und diese von einer Realisierung noch wesentlich weiter entfernt scheint als die Europäische Stiftung. Vgl. hierzu auch *Hopt*, European Foundation, S. 46 (Gütersloh ed.) bzw. 20 (Cambridge ed.).

11 *Hopt* u.a., European Foundation, 27–42 (Gütersloh), 6–18 (Cambridge), v.a. 32 bzw. 8–9.

politik der Stiftung. Zugleich wird jedoch eine Ausschüttungsregel formuliert. Ebenfalls im Einklang mit Standard-Corporate Governance wird die Prüfung des Jahresabschlusses ab einer gewissen Größe der Stiftung gefordert.¹²

In Fragen der Aufsicht unterscheiden sich wissenschaftlicher und politischer Entwurf, indem ersterer die Verantwortung konsequent im Sinne der Subsidiarität bei nationalen bestehenden Behörden ansiedelt, die nach europäischen Normen handeln, während der Verbandsentwurf des EFC darüber hinausgeht und eine eigene europäische Aufsichtsinstanz fordert. Beide Ansätze variieren auch hinsichtlich der Ausrichtung der Stiftung – das EFC fordert Aktivitäten in mindestens zwei Mitgliedsländern zum Nachweis der europäischen Ausrichtung, der Wissenschaftsentwurf verzichtet darauf, weil Förderzwecke von genuin europäischem Interesse häufig auch in einem Land verwirklicht werden, etwa wenn es um die Trägerschaft oder Förderung einer Kultureinrichtung von europäischem Rang und mit Mitteln aus der gesamten EU an nur einem Standort geht.¹³

Den Autoren des wissenschaftlichen Entwurfs war bewusst, dass ihre Entwurfsarbeit auf verschiedene Weise Eingang in die Rechtsentwicklung finden kann. Die weitreichendste Option war zweifellos das Europäische Stiftungsstatut, doch konnten als Rückfallpositionen auch eine Richtlinie zur begrenzten Harmonisierung nationalen Rechts oder die Betrachtung als Model Law in Frage kommen. Zweitens ging der Entwurf von dem Grundsatz aus, nur das unbedingt für transnationale gemeinnützige Zuwendungen Notwendige auf europäischer Ebene zu regeln und alle nicht ausdrücklich normierten Fragen den nationalen Gesetzgebern zur Ausgestaltung bzw. direkt bestehendem nationalem Recht zu überlassen.¹⁴

Die Anhörung der europäischen Kommission in den ersten Monaten des Jahres 2006 hat klar gezeigt, dass ein solches Vorgehen größten Rückhalt im gesamten europäischen Stiftungssektor genießt, die Voten der sich beteiligenden Stiftungen wurden durchweg zugunsten der Europäischen Stiftung abgegeben und damit auch zugunsten materieller rechtlicher Entwicklungen in die skizzierte Richtung. Während der Ausgang der Prüfung des Europäischen Stiftungsstatuts offen ist, schuf der Europäische Gerichtshof an anderer Stelle eine klare Grundlage für einen Nichtdiskriminierungsansatz in der Behandlung gemeinnütziger Organisationen in den Mitgliedsländern der EU.¹⁵

III. Europäische Anti-Terrorismus-Maßnahmen

Maßnahmen zur Terrorismusbekämpfung mit Bezug auf den Non-profit Sektor gehen in Europa auf die Special Recommendation VIII der Financial Action Task Force

12 Ebd., 34 (Gütersloh), 10–11 (Cambridge).

13 Ebd., 54 ff. (Gütersloh), 25 f. (Cambridge).

14 Ebd., 58 (Gütersloh), 28 (Cambridge).

15 Im Fall *Walter Stauffer*, EuGH 386/04.

zurück, die ausdrücklich die Missbrauchsmöglichkeit gemeinnütziger Organisationen für terroristische Aktivitäten adressiert.¹⁶ Diese achte Empfehlung lautet:

»Countries should review the adequacy of laws and regulations that relate to entities that can be abused for the financing of terrorism. Non-profit organisations are particularly vulnerable, and countries should ensure that they cannot be misused:
by terrorist organisations posing as legitimate entities;
to exploit legitimate entities as conduits for terrorist financing, including for the purpose of escaping asset freezing measures; and
to conceal or obscure the clandestine diversion of funds intended for legitimate purposes to terrorist organisations.«

In seiner Sitzung vom ersten und zweiten Dezember 2005 verabschiedete der Rat der Justiz- und Innenminister der Europäischen Union eine Strategie gegen den Terrorismus, wobei der Rat zugleich seine frühere Erklärung vom 13. Juli 2005 nach den Attentaten von London und Madrid bestätigte, dass die Mitgliedsstaaten der EU sich auf einen »Code of Conduct« zur Verhinderung des Missbrauchs von Non-profit/gemeinnützigen Einrichtungen durch Terroristen einigen würden. Vor diesem Hintergrund forderte der Ministerrat die Mitgliedsstaaten dazu auf, geeignete Maßnahmen gegen einen terroristischen Missbrauch des Non-profit Sektors zu ergreifen und dabei vor allem fünf Prinzipien zu beachten:

- »Safeguarding the integrity of the non-profit sector is a shared responsibility of states and non-profit organisations.
- Dialogue between Member States, the non-profit sector and other relevant stakeholders is essential to build robust defences against terrorist finance.
- Member States should continually develop their knowledge of their non-profit sector, its activities and vulnerabilities.
- Transparency, accountability and good governance lie at the heart of donor confidence and probity in the non-profit sector.
- Risks of terrorist finance are managed best where there are effective, proportionate measures for oversight.«¹⁷

Mit diesem Beschluss unterstrich der Ministerrat eine Position, welche die europäische Kommission in ihrer Kommunikation vom 29. November 2005 näher ausgeführt hatte.¹⁸ Diese Kommunikation der EU-Kommission besteht einerseits aus Empfehlungen zur Terrorismusbekämpfung in den Mitgliedsstaaten mit Bezug zum Non-profit Sektor, andererseits aus einem Annex »Recommendation for Member States and a Framework for Code of Conduct for NPOs to Enhance Transparency and Accountability in the Non-profit Sector to Prevent Terrorist Financing and other Types of Criminal Abuse«. Diese Empfehlungen umfassen drei Gesichtspunkte:

1. Die Aufsicht über den Non-profit Sektor

16 FATF Nine Special Recommendations on Terrorist Financing, bis 22.10.2004 Eight Special Recommendations, siehe www.fatf-gafi.org, FATF Recommendations and Methodology.

17 EFC Eurobriefing vom 9. Dezember 2005.

18 Commission Communication to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, The Prevention of and Fight against Terrorist Financing through enhanced national level coordination and greater transparency of the non-profit sector, COM(2005) 620 final.

2. Die Einhaltung eines Code of Conduct
3. Reichweite und Anfälligkeiten von NPOs gegenüber Terrorfinanzierung und anderen kriminellen Aktivitäten¹⁹

Diese Stichworte werden in den Empfehlungen weiter ausgearbeitet. Zum Thema Aufsicht wird ein einheitliches öffentliches Aufsichtsorgan oder eine Zuständigkeit bestehender Behörden bzw. Selbstregulierungsgremien gefordert. Die betreffenden nationalen Organe sollten wirkungsvoll international kooperieren, indem sie öffentlich zugängliche Register betreiben, bestehende Anforderungen an die Berichterstattung von NPOs einbeziehen und Doppelanforderungen vermeiden, Kategorien für NPOs definieren, deren Aktivitäten außerhalb des zulässigen Rahmens für eine Registrierung liegt, den NPOs Richtlinien für Transparenz und Missbrauchsvermeidung an die Hand geben, koordinierte Vorgehensweisen zur Untersuchung von möglichen Missbrauchsfällen etablieren und Steuerbehörden zu speziellen Prüfungen anhalten.

Zweitens sollten die Mitgliedsstaaten eine an Registrierung, Transparenz und Standards der Rechenschaftslegung gebundene Zertifizierung für NPOs gegenüber der Öffentlichkeit prüfen. Die Kommission regt weiter an, Steuerprivilegierung, öffentliche Zuwendungen bzw. Förderung sowie das Recht auf öffentliche Mitteleinwerbung (Fundraising) an diese Zertifizierung zu koppeln. Die Kommission lässt dabei offen, ob eine solche Zertifizierung durch private Selbstverwaltungsstrukturen oder Dachorganisationen geschehen kann und ob es eine Möglichkeit der Zusammenführung mit bestehenden Gütesiegeln gibt.

Drittens favorisiert die Kommission zur Sicherung von NPO gegen Missbrauch die Stärkung bestehender Best Practices, die Durchführung von Weiterbildungsprogrammen sowie Hilfestellungen bei der Entwicklung von wirksamen internen Kontrollstrukturen der NPO gegen Missbrauch.

Im Grundsatz empfiehlt das Dokument den Mitgliedsstaaten also zum einen eine Überprüfung der aufsichtsrechtlichen Vorkehrungen, um ausreichende Transparenz der Arbeit von NPO sicherzustellen, zum anderen die Einführung eines Code of Conduct für NPO im Sinne eines Selbstregulierungsansatzes. Diese Dualität betonten Mitarbeiter der Kommission in öffentlichen Äußerungen zum Thema ausdrücklich.²⁰

Das Dokument legt eine eigenartige Spannung an den Tag zwischen seinem sicherheitspolitisch motivierten Gegenstand und den vergleichsweise offenen Regelungsvorschlägen, die eher als Mahnung denn als Richtlinie formuliert sind. Diese Spannung ist offenkundig dem Bemühen geschuldet, ein grundsätzlich gewünschtes, für den Non-profit Sektor förderliches Klima nicht zu beschädigen und den Sektor nicht als Ganzes unter Verdacht zu stellen, aber dennoch Maßnahmen zu ergreifen. Die Kommission betonte ausdrücklich, dass die Maßnahmen das terroristische Missbrauchsrisiko minimieren, jedoch die Vereinigungsfreiheit ausdrücklich respektieren und dem Sektor keine zu großen Lasten aufbürden sollten. Zugleich werden regula-

¹⁹ Ebd., 12–14.

²⁰ Dora Balazs, European Commission, DG Justice, freedom and Security, in einem Redebeitrag »Promoting Transparency and Accountability: a European Framework for a Code of Conduct« zur Konferenz »Giving more for Research in Europe«, Brüssel 28.3.2006.

torische – oder bevorzugt selbstregulierende – Maßnahmen als Beitrag zur Vertrauensbildung des Sektors gegenüber Stiftern und Spendern verstanden.²¹

Im Dokument ist diese Ambivalenz sogar ausdrücklich formuliert, wenn dort von einer »appropriate balance between statutory and self-regulation for the non-profit sector« die Rede ist.²² Zugleich klingt jedoch an, dass die Kommission einerseits die Förderung von NPOs aus Mitteln der europäischen Union an die Erfüllung dieser Transparenz- und Governance-Kriterien knüpfen könnte und zum anderen die Wirksamkeit der vorgeschlagenen Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach ihrer Verabschiedung überprüfen werde.²³ Vertreter der Kommission betonten diese Ambivalenz der Maßnahmen gegenüber dem Sektor und die Sorge vor Maßnahmen, welche die Leistungen des Non-profit Sektors für die Gesellschaft in den Mitgliedsstaaten beeinträchtigen könnten, unterstrichen aber zugleich das Missbrauchspotential des Sektors, ohne näher zu begründen, welche Missbrauchsfälle insbesondere bei welchen Non-Profit Organisationen identifiziert wurden, etwa bei Stiftungen.²⁴

Die fünf konkreten Empfehlungen, die in der Rahmenformulierung ausdrücklich genannt werden, müssen wiedergegeben werden, ehe eine weitere Interpretation der rechtspolitischen Konsequenzen dieser Kommunikation durch die europäische Kommission möglich ist:

- NPOs sollten den Regeln sorgfältiger Buchführung folgen, einen Jahresabschluss der Einnahmen und Ausgaben vorlegen sowie einen Jahresbericht veröffentlichen. Unterhalb einer gewissen Größe der Organisation sollten vereinfachte Regeln gelten.
- Jahresabschlüsse, Protokolle der Organsitzungen und Dokumente zur Buchprüfung sollten mindestens fünf Jahre am Sitz der Stiftung aufbewahrt werden.
- NPOs sollten sich »wo immer vernünftig möglich« formeller Wege für ihre Finanztransaktionen bedienen, d.h. ihre Mittel über Bankkonten verwalten und Auszahlungen auch auf diesem Wege vornehmen.
- NPOs sollten der »Know your beneficiaries rule« folgen, d.h. Identität, Glaubwürdigkeit und Leumund ihrer Destinatäre und Partner nach Kräften verifizieren. Dies sollte die Prüfung einschließen, ob die Partner die gemeinnützigen Zwecke der Förderung überhaupt erfüllen können und die Umleitung der Mittel für andere Zwecke möglichst ausschließen. Zu diesem Zweck sollten Förderzusagen möglichst in Vertragsform und mit begleitendem Monitoring getroffen werden.
- NPOs sollten Mittelverwendung an Personen bzw. Dienstleister außerhalb des eigenen Rechtssystems durch geprüfte Rechnungslegung dokumentieren.²⁵

Wenn auch in abgeschwächter Form lassen die Empfehlungen ihre Verwandtschaft mit den Voluntary Guidelines des US-Finanzministeriums durchaus erkennen. Grundgedanke aller Formulierungen sind die zentralen Prinzipien der Corporate Governance im Non-profit Sektor, also Verantwortlichkeit der Organe für Rechnungslegung, Transparenz und korrekte Zweckverwirklichung. Die politische Strategie der

21 Vortrag Dora Balazs.

22 COM (2005) 620 final, 10.

23 Ebd.

24 Vortrag Dora Balazs.

25 COM (2005) 620 final, 15–16.

europäischen Kommission zielt ausdrücklich auf die Alternative zwischen Regulierung und Selbstregulierung, wobei anklingt, dass die Kommission sich unmittelbare Sanktionen, verbunden mit gesetzlicher Regulierung vorbehält. Dies geht daraus hervor, dass die Wirkung der Kommunikation nach drei Jahren überprüft werden soll, aber auch aus dem Vorbehalt, dass der Empfang von EU-Fördermitteln an die Einhaltung eines Code of Practice und entsprechende Gütesiegel geknüpft werden könnte.²⁶

Der europäische Stiftungssektor steht also vor der Herausforderung, glaubwürdige eigene Anstrengungen zur Sicherung der eigenen Arbeit zu unternehmen. Dies muss sowohl auf nationaler Ebene als auch auf europäischer Ebene erfolgen und es lohnt sich daher, entsprechende Bemühungen des Stiftungssektors um eigene Codes of Practice den geforderten Vorgehensweisen gegenüber zu stellen. Dabei sind insbesondere die Bemühungen des European Foundation Centre von Bedeutung, weil dieser europäische Verband sich in den letzten Jahren auf allen drei rechtspolitisch für Corporate Governance relevanten Ebenen engagierte: Das EFC formulierte Empfehlungen für ein Model Law zum Stiftungsrecht, erarbeitete einen eigenen Entwurf eines Statuts für die Europäische Stiftung und verabschiedete eine deutlich überarbeitete Version seines schon seit zehn Jahren bestehenden Code of Practice.²⁷

IV. Codes of Practice im europäischen Stiftungssektor

Organe einer Stiftung tragen Verantwortung für die ordnungsgemäße Führung der Stiftungsgeschäfte und nehmen ihre treuhänderischen Pflichten gegenüber Stifterwillen, Satzungszwecken und Öffentlichkeit (duty of loyalty, duty of care) sorgfältig wahr. Die umfassende Wahrnehmung dieser Pflichten lässt sich differenzierter betrachten: Organe verantworten erstens den Umgang mit dem Stiftungsvermögen hinsichtlich professioneller Verwaltung des Vermögens nach dem Erkenntnisstand der ökonomischen Portfoliotheorie sowohl hinsichtlich der in der Regel geforderten Erhaltung des Stiftungsvermögens als auch im Hinblick auf die Optimierung des Ertragsstromes.²⁸ Zweitens sind sie verantwortlich für die Umsetzung des Stifterwillens und dessen Ausprägung in den Satzungszwecken der Organisation. Diese Pflicht erstreckt nicht nur auf die rechtmäßige Abwicklung der Stiftungsaktivitäten, sondern sie betrifft die Formulierung und Umsetzung dazu geeigneter Strategien, Programme und Einzelmaßnahmen. Drittens folgt aus dieser Strategieverantwortung die Notwendigkeit, die für die Umsetzung der Strategie geeigneten Ressourcen bereitzustellen und das Zusammenwirken von (ggf. ehrenamtlichen bzw. freiwilligen) Mitarbeitern sowie externen Partnern zur effektiven und effizienten Erreichung der gesetzten Ziele zu steuern. Viertens geht erfolgreich geleistete Arbeit zur Zweckverwirklichung einher mit der Dokumentation und öffentlichen Rechenschaftslegung dieser Tätigkeit unter Berücksichtigung der Rechnungslegung und der öffentlichen Berichterstattung (je

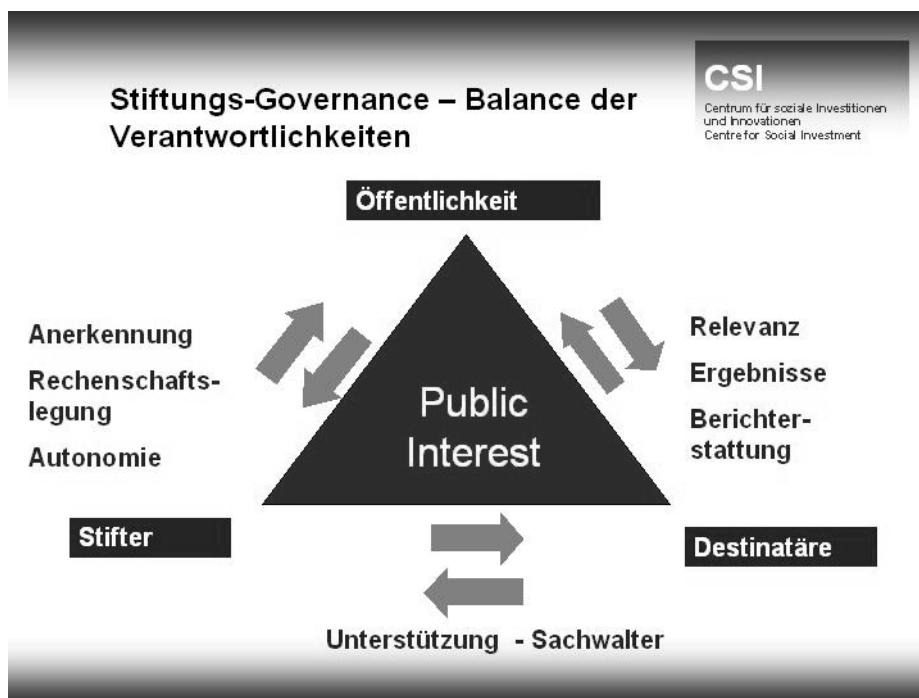
26 Ebd. 10.

27 *Schlüter*, Stiftungsrecht, widmet der Eigenkontrolle und Selbstregulierung einen eigenen Abschnitt, 443–452.

28 Vgl. *Ferrer Riba, Moosmann, Then*, Commentary on Art. 6.1., in: *Hopt* u.a., *European Foundation*, 210–13 (Gütersloh), 139–141 (Cambridge).

nach Rechtslage in den meisten Ländern gegenüber Aufsichtsbehörden, mit Einschränkungen auch gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit). Fünftens müssen Organe sich um den Erfolg, also die gesellschaftliche Wirkung der Stiftungsarbeit kümmern, was die Befassung mit geeigneten Verfahren der Wirkungsanalyse erfordert. Dies wird hier bewusst nicht allein mit dem Begriff der Evaluation beschrieben, weil je nach Art und Größe der Stiftung eine Vielzahl von Ansätzen der Wirkungsanalyse in Frage kommt, für die dieser Begriff zu eng gefasst ist. Gemeinsam ist allen diesen Vorgehensweisen, dass sie einen Beitrag zur Überprüfung und Weiterentwicklung der Strategie leisten. Damit tragen sie auch dazu bei, dass Organe die sechste Dimension ihrer Verantwortung wahrnehmen können, nämlich die Bereitschaft zum kollegialen Austausch, also zur Mitwirkung an gemeinsamen Lernprozessen des Sektors.

Die Erweiterung formaler rechtlicher Verantwortlichkeit um Fragen der Führung und des Management ist nur allzu berechtigt bei Organisationen, deren ausdrücklicher Organisationszweck ein Beitrag zum öffentlichen Wohl der Gesellschaft ist. Sowohl Destinatäre als auch die allgemeine Öffentlichkeit haben in diesem Fall ein berechtigtes Interesse an der Qualität der Arbeit einer Stiftung und deshalb an der verantwortlichen Wahrnehmung der Führungsaufgaben durch die Organe. Das folgende Schaubild verdeutlicht diese dreifache Treuhänderschaft des Organhandelns in einer Stiftung im Überblick.



Dieses Schaubild macht auch deutlich, dass Selbstregulierung gesetzliche Regulierung um Aspekte materieller Qualität der Arbeit ergänzen kann, die sich der auf formale Kontrolle ausgerichteten Rechtsaufsicht entziehen. Selbstregulierung berührt Fragen der Führungs- und Managementqualität ebenso wie der Rechtmäßigkeit.

Die wichtigste Bemühung um Selbstregulierung im Stiftungssektor stellen auf europäischer Ebene die schon 1995 erstmals verabschiedeten und in der Folgezeit überarbeiteten »Principles of Good Practice« des European Foundation Centre dar. Sie wurden in der jüngst überarbeiteten Fassung 2006 von den Gremien des EFC angenommen.²⁹ Wie andere Codes of Practice auch macht das Dokument in seiner Präambel deutlich, dass es sich auf die unterschiedlichsten Stiftungstypen in verschiedenen in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union verfügbaren Rechtsformen bezieht, kleine ebenso wie große Stiftungen im Blick hat und die Arbeit im nationalen wie auch im internationalen Rahmen anspricht. Präzise betrachtet handelt es sich um zwei Dokumente, denn um dieser Vielfalt Rechnung zu tragen, wurden die Empfehlungen in sieben grundsätzlichen Prinzipien formuliert, die durch Gestaltungsoptionen für die Praxis illustriert werden.

Den sieben Prinzipien stehen grundsätzliche Erklärungen voran, in denen das European Foundation Centre (genauer: seine Mitglieder) sich zu »good practice«, Offenheit und Transparenz bekennt und deutlich macht, dass Stiftungen angesprochen werden, die zugunsten des Gemeinwohls an relevanten gesellschaftlichen Problemen und Fragestellungen arbeiten, die jeweils geltenden gesellschaftlichen Normen beachten und die Bedeutung von Pluralismus und Subsidiarität in der heutigen Gesellschaft würdigen. Dort wird auch deutlich gemacht, dass der Ausgangspunkt jeder Stiftungsarbeit der Stifterwille ist, auf dem aufbauend effektive Beiträge zu den einzelnen Feldern gemeinwohlbezogener Arbeit geleistet werden.³⁰

Die sieben Prinzipien im einzelnen beziehen sich auf:

1. Compliance
2. Governance
3. Informed Policies, operations and support programmes
4. Stewardship: management and finance
5. Disclosure and communication
6. Monitoring and evaluation
7. Cooperation

Der Text der einzelnen Prinzipien lautet wie folgt:

1. Foundations comply with the laws of the state in which they are based, and act in accordance with their bylaws. They comply with the international and European conventions to which their country of residence is party.
2. Foundations have an identifiable decision-making body whose members and successors should be nominated in accordance with established principles and procedures, and act with the highest ethical standards.

²⁹ www.efc.be/projects/eu, siehe unter News.

³⁰ Principles, 2. Preamble und 3. Values.

3. Foundations define a clear set of basic policies and procedures specifying their mission, objectives, goals and related programmes, and review these on a regular basis.
4. Foundations promote efficient organisation and work while ensuring prudent and sustainable management, investment strategies and procedures, and use of resources.
5. Foundations act in a transparent manner and comply with the regulations concerning transparency in force in the countries in which they operate. They may complement such regulations with additional measures on a voluntary basis.
6. Foundations organise appropriate monitoring and regular evaluation of their action and programmes.
7. Foundations share their know-how and experience with peer organisations and other relevant stakeholders to advance good practice and cooperate whenever appropriate, to maximise their impact in their respective fields of activity.

Die Praxisillustrationen, die das EFC selbst verabschiedet hat, verdeutlichen, in welcher Weise die Prinzipien zu verstehen bzw. unter verschiedenen rechtlichen und satzungsgemäßen Rahmenbedingungen sie anzuwenden sind.³¹ Das erste Prinzip wird noch einmal dahingehend unterstrichen, dass es den Gemeinwohlbezug betont, der durch Rechtmäßigkeit und Satzungskonformität eingelöst werden muss. An dieser Stelle wird auch die Notwendigkeit betont, Vorkehrungen gegen missbräuchliche Mittelverwendung durch Destinatäre oder andere Partner zu treffen, die gesetzeswidrige oder terroristische Aktivitäten betreiben. Andererseits betonen die Empfehlungen nicht eigens, dass die Grenze der Rechtskonformität leicht dort erreicht werden kann, wo Stiftungen im Namen universeller (auch rechtlicher) Prinzipien wie der Menschenrechte oder des Völkerrechts gegen Unrechtsregimes vorgehen und dafür möglicherweise Konflikte mit dem geltenden Recht des betreffenden Landes riskieren.

Das zweite Prinzip zur Governance bedarf besonders ausführlicher Illustration, weil es einen sehr umfassenden Gegenstand regelt, nämlich das Verhalten und die Arbeit von Organen der Stiftung. In vier Schritten werden ethisches Verhalten, Rolle und Verantwortlichkeiten, Zusammensetzung und Amtszeiten sowie operative Arbeit (Performance) des Vorstandes behandelt. Ethische Grundlagen können u.a. am besten in einem eigenen Dokument festgelegt werden und betreffen die Uneigennützigkeit des eigenen Handelns, den Umgang mit Interessenkonflikten sowie mit Bezahlung bzw. Honorierung. Rolle und Verantwortlichkeiten sollten durch die Satzung oder Geschäftsordnungen der Organe klar festgelegt und nachvollziehbar sein. Die Verantwortlichkeiten der Organe werden im Einzelnen aufgelistet und reichen von der Zweckverwirklichung, der Sicherung rechtmäßigen Handelns, und der Formulierung geeigneter Strategien, Programme und Verfahren zur Zweckverwirklichung über die Vermögensverwaltung und Mittelverwendung bis hin zu finanziellem Berichtswesen sowie inhaltlichem Monitoring einschließlich der Vertretung der Stiftung nach außen gegenüber allen relevanten Anspruchsgruppen.

31 »Implementing EFC Principles of Good Practice: Illustrative Practice Options for Foundations«, siehe www.efc.be/projects/eu unter news.

Die Kommentare zum sich auf die Zweckverwirklichung im engeren Sinne beziehenden dritten Prinzip sind ebenfalls in mehrere Abschnitte gegliedert: Gegenseitiger Respekt, sorgfältige Auswahl, Schutz vertraulicher Daten und der Privatsphäre sowie offene und faire Vorgehensweisen bei der Fördertätigkeit bzw. Projektarbeit sollen den Umgang mit Partnern kennzeichnen. Insbesondere die Vorgehensweisen bei der Fördertätigkeit werden weiter detailliert, was hier nicht näher ausgeführt werden soll.

Das vierte Prinzip zum Management ist untergliedert in die Sorgfalt beim allgemeinen Management einschließlich formaler Durchführung finanzieller Transaktionen, die Sorgfalt bei der Investitionen des Stiftungskapitals (»sound investment policy«) sowie die interne Kontrolle und externe Verifikation der Rechnungslegung.

Das fünfte Prinzip zu Publizität und Transparenz wird vor allem durch die Notwendigkeit und genauere Empfehlungen zur offenen Kommunikation sowie zur periodischen Berichterstattung weiter ausgeführt.

Monitoring und Evaluation einerseits und Kooperation mit Kollegen andererseits sollen zur Qualitätssicherung des Handelns der einzelnen Stiftung ebenso wie zu Lernprozessen unter den Akteuren im Sektor beitragen.

Die Prinzipien und ihre Kommentare zeigen das ernsthafte Bemühen um stringente Maßstäbe für die Sicherung der Qualität in der europäischen Stiftungsarbeit. Zugleich muss jedoch notwendigerweise manche Regel unscharf bleiben, weil die Vielfalt der geltenden Rechtsnormen und deren unterschiedlich weitreichende Anforderungen in der europäischen Realität schnell dazu führt, dass nicht alles, was nach geltendem Recht legal ist, mit dem Ziel niveauvoller und effektiver Stiftungsarbeit vereinbar scheint, andererseits ein Code of Practice als Selbstverpflichtungsinstrument seinen Wert dadurch gewinnt, dass die Akteure des Sektors bereit sind, ihn konsequent anzuwenden. Damit muss das Dokument notwendigerweise über den kleinsten gemeinsamen Nenner geltenden Rechts hinausgehen, darf aber zugleich der Praxis nicht so weit vorauslaufen, dass seine Einhaltung frommer Wunsch bleibt. Vielfach bleibt also in der Praxis abzuwarten, wie die Verhaltensnormen interpretiert werden und wie gut es ihnen gelingt, Standards zu setzen, die eine gesetzliche Normierung erübrigen, weil die Akteure des Sektors in einem Verständnis gehandelt haben, das in Auslegung ihrer Privatautonomie zu effektiven Ergebnissen geführt hat. Dies gelingt um so besser, je deutlicher sich die handelnden Beteiligten dessen bewusst sind, dass die Öffentlichkeit an Organisationen, die im Interesse des Gemeinwohls handeln und zugleich nicht demokratisch legitimiert sein können, ganz besondere Anforderungen stellt.

V. Regulierung oder Selbstregulierung im europäischen Stiftungsrecht

Die Entwicklung der letzten drei Jahre hat gezeigt, dass aufgrund der sicherheitspolitischen Entwicklung seit 2001 auch Non-profit Organisation und hierbei insbesondere Stiftungen in einem neuen politischen Kontext Gegenstand der politischen Aufmerksamkeit geworden sind. Erste umfassende Bemühungen zur Governance europäischer Stiftungen fanden im Rahmen der Initiativen zur Einführung der Rechtsform einer Europäischen Stiftung statt, die allen Akteuren in Wissenschaft und Stiftungsektor nur als Rechtsform mit anspruchsvollen Normen vorstellbar erschien. Während Wissenschaft und Sektor Formulierungsentwürfe für ein solches Statut vorgelegt

haben, wurde die von der Europäischen Commission angekündigte Machbarkeitsstudie soeben im Mai 2007 ausgeschrieben.

Galt vorher wohlwollende Vernachlässigung einem Sektor, der zwar als förderungswürdig, im Zweifelsfalls aber gegenüber großen Fragen der europäischen Tagesordnung als nachrangig eingestuft wurde, wurde dieser jetzt ausdrücklich in die Bemühungen gegen Geldwäsche und um Regulierung der Kapitalströme einbezogen. Zugleich blieb die empirische Kenntnis über tatsächlichen Missbrauch dünn. Die Europäische Kommission handelte in dieser Situation ausgewogener unter Berücksichtigung der Förderung freiwilligen bürgerschaftlichen Handelns als die Regierung der USA, macht jedoch deutlich, dass aus der politischen Chance der Selbstregulierung Konsequenzen im Sinne der Regulierung gezogen werden müssten, wenn der Sektor bzw. die Mitgliedsstaaten allzu schwache Anstrengungen der Qualitätssicherung unternähmen.

Dabei wird deutlich, dass ein wachsender Sektor zu Recht verstärkte politische Aufmerksamkeit auf sich zieht, die sich sowohl auf die Chancen für die gesellschaftspolitische Entwicklung als auch auf die Kontrolle des Handelns in diesem durch Privatautonomie geprägten Sektor bezieht. Strategien wie die des EFC, durch eine langfristig angelegte Politik der Selbstregulierung bei regelmäßiger Weiterentwicklung der Dokumente zur Sicherung von Rechtmäßigkeit, aber mehr noch von Effektivität und Legitimität des Sektors beizutragen, besitzen in dieser Situation eine besondere Bedeutung.³² Es bleibt zu hoffen, dass diese Wahrnehmung von möglichst vielen verantwortlichen Kollegen im Stiftungssektor geteilt wird. Allen rechtspolitischen Entwicklungen in den letzten Jahren ist gemeinsam, dass sie dieselben Grundprinzipien der Governance zum Gegenstand haben: Organverantwortung, Transparenz und Rechenschaftslegung sowie ordnungsgemäße Geschäftsführung.

VI. Executive Summary: Non-profit Corporate Governance in Europe – Regulation or Self-regulation

Over the last three to four years, non-profit organizations in general and foundations in particular have attracted more political attention than for many years. This is due to heightened security concerns which for the first time have included the non-profit sector in the aftermath of September 2001. Previously, European public policy had treated the sector with benign neglect, occasionally debating issues to promote the sector, but generally agreeing that the sector would not merit top priority attention. The initiatives to promote a European foundation statute acknowledged the need for a demanding governance structure of such a new legal form if it was to carry any political weight. The preparations for testing the feasibility of a European foundation are still under way on a political level, but have advanced quite far on academic and sector policy levels.

32 Entsprechende Initiativen gibt es allerdings auch auf nationaler Ebene in einer Reihe von Mitgliedsstaaten, z.B. in Deutschland durch den Bundesverband Deutscher Stiftungen, Grundsätze Guter Stiftungspraxis, StiftungsPosition 03/2006, www.stiftungen.org.

Only in the context of money laundering concerns and combating terrorism, has this changed, and the non-profit sector was explicitly included in the FATF recommendations as well as the ensuing European Commission approaches. As a matter of fact, the Commission took a fairly balanced position (compared to its US counterpart) and was concerned to reconcile a general interest in a growing and flourishing non-profit sector with a need for limited regulation. In its communication, it therefore favoured a self-regulation approach including recommendations for a code of practice. However, it also announced it would revisit the effects of the communication after three years and indicated that in case of ineffectiveness it might consider statutory action.

This political development shows clearly that priorities have shifted and a growing non-profit sector has begun to attract increased political attention, both with regard to its potential for European societies and with regard its supervision. Private autonomous action will have to face increased expectations towards its accountability, and strategies of self-regulation such as the EFC Principles of Good Practice play a key role in meeting those expectations. Should efforts to secure compliance, effectiveness and legitimacy of foundation activities in Europe fail, statutory action will have to be expected as a consequence. It is in the hands of players in the field to strike a balance between regulation and self-regulation. All policy approaches with regard to foundation governance have recently addressed the same fundamental principles: responsibilities and accountability of governing bodies, transparency and accountability towards the public in general and sound management practices in foundation operations.

Europarecht und die Auswirkungen auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht

OTMAR THÖMMES/ANDREAS SCHULZ/
ALEXANDER HOBELSBERGER/STEFAN MÜLLER

I. Einleitung	139	V. EuGH-Entscheidung in der Rechtssache <i>Stauffer</i>	148
II. Gemeinschaftsrecht	140	1. Vorlagebeschluss des BFH	148
III. Rechtsschutz	142	2. Die Entscheidung des EuGH	150
IV. EuGH-Entscheidung <i>Italienische Bankstiftungen</i>	143	3. Auswirkungen der Stauffer- Entscheidung auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht	154
1. Vorlageverfahren	143	VI. Vereinbarkeit des Spendenrechts mit Gemeinschaftsrecht	157
2. Entscheidung des EuGH	143	1. Entscheidung des FG Münster	157
3. Auswirkungen auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht, insbesondere auf Steuervergünstigungen für Zweckbetriebe	144	2. Vertragsverletzungsverfahren der Kommission	157
4. Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse	145	3. Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht.	158
5. Rechtfertigung von Beihilfen	146	VII. Zusammenfassung	160
		VII. Summary	160

I. Einleitung

2006 sind die Ausstrahlungen des Gemeinschaftsrechts auf das Gemeinnützigkeitsrecht deutlich sichtbar wurden. In zwei Entscheidungen stellte der EuGH klar, dass das Gemeinnützigkeitsrecht sich sowohl an den Grundfreiheiten als auch am Beihilfeverbot des EG-Vertrags messen lassen muss. In der Rechtssache *Cassa di Risparmio di Firenze u.a.*¹ entschied der EuGH, dass Steuervergünstigungen, die nationales Recht gemeinnützigen Organisationen zubilligt, dem Beihilfeverbot unterfallen können, wenn die gemeinnützige Organisation im Einzelfall als Unternehmen im Sinne des Beihilferechts des EG-Vertrags zu qualifizieren ist. In der nachfolgenden Rechtssache *Centro di Musicologia Walter Stauffer*² urteilte der EuGH, dass ausländischen gemeinnützigen Organisationen die Steuervergünstigungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts gewährt werden müssen, wenn diese die Voraussetzungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Schon bald nach Erlass des Urteils in der Rechtssache *Centro di Musicologia Walter Stauffer* begann die Kommission mit Hinweis auf das vorgenannte EuGH-Urteil, gegen einzelne Mitgliedstaaten der Uni-

1 EuGH v. 10.01.2006, Rs. C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze gegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato und Cassa di Risparmio di San Miniato SpA), Slg. 2006, S. I-289.

2 EuGH v. 14.09.2006, Rs. C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), noch nicht in der aml. Slg. veröffentlicht, EuZW 2006, 625.

on³ vorzugehen, die Spenden an ausländische gemeinnützige Organisationen nicht zum Abzug zuließen. Diese neuen Entwicklungen lassen es geboten erscheinen, das hergebrachte deutsche Gemeinnützigkeitsrecht auf seine Europarechtskonformität hin zu untersuchen.

II. Gemeinschaftsrecht

Die europäische Einigung wird über die Schaffung eines Gemeinsamen Marktes, der allen Bürger und Unternehmen der Mitgliedstaaten offen steht, vorangetrieben. Der gemeinsame Markt soll den freien Wettbewerb zwischen den Marktteilnehmern gewährleisten und den freien Verkehr von Waren (Art. 28 ff. EG), Personen (Art. 39 ff. EG), Dienstleistungen (Art. 49 ff. EG) und Kapital (Art. 56 ff. EG) beinhalten.

Die einzelnen Grundfreiheiten werden in mittlerweile ständiger Rechtsprechung des EuGH als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote ausgelegt. Ein Mitgliedstaat muss deshalb ausländischen Marktteilnehmern diskriminierungsfreien Zugang zum heimischen Markt gewähren. Ebenso darf er die EU-Auslandsaktivitäten der eigenen Marktteilnehmer nicht behindern, d.h. schlechter behandeln als ihre Inlandsaktivitäten.

Auf die Grundfreiheiten können sich die Unionsbürger sowie gemäß Art. 48 EG »die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben«, berufen. Gesellschaften sind auch Personen des privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen (Art. 48 Abs. 2 EG). Die Tragweite der Erwerbszweckklausel des Art. 48 Abs. 2 EG war insbesondere in den Fällen in der Diskussion, in denen sich gemeinnützige Gesellschaften auf Gemeinschaftsrecht beriefen. Hierauf wird im Folgenden noch einzugehen sein.

Bei den Grundfreiheiten weist die Kapitalverkehrsfreiheit im Vergleich zu den anderen Grundfreiheiten einige Besonderheiten auf. Der Kapitalverkehr wurde nicht wie die anderen Grundfreiheiten zum 01.01.1970 liberalisiert, sondern erst zum 01.01.1994. Als Vorstufe zur völligen Liberalisierung wurde 1988 die sogenannte Kapitalverkehrsrichtlinie⁴ erlassen, deren als Anhang beigefügte Nomenklatur der verschiedenen Formen des Kapitalverkehrs immer noch zur Auslegung der Art. 56 ff. EG herangezogen wird. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist keine personenbezogene Grundfreiheit, geschützt ist der grenzüberschreitende Kapitalverkehr als solcher.

Das Beihilfeverbot dient dem Ziel, Wettbewerbsverzerrungen durch einseitige, insbesondere auch steuerrechtliche, begünstigende Maßnahmen der einzelnen Mitgliedstaaten zu verhindern. Von Anfang an versuchten die Mitgliedstaaten jedoch, die eigene Steuerhoheit als Gestaltungsmittel nationaler Politik soweit als möglich zu erhalten. Die Mitgliedstaaten legten deshalb bei der Harmonisierung der direkten

³ Bis zum 01.12.2006 waren dies: Großbritannien, Irland und Polen.

⁴ RL 88/361/EWG vom 24.06.1988, ABl. L 178 vom 08.07.1988, S. 5.

Steuern äußerste Zurückhaltung an den Tag⁵. Dem Einfluss des Europarechts vermochten die Mitgliedstaaten das nationale Steuerrecht jedoch nicht zu entziehen, wie die lange Reihe von Urteilen zu den direkten Steuern zeigt.

Die Rechtsprechung zur Vereinbarkeit von direkten Steuern mit den Grundfreiheiten setzte im Jahre 1986 mit der »*avoir fiscal*«-Entscheidung⁶ ein. Der EuGH urteilte, dass einer französischen Betriebsstätte einer deutschen Gesellschaft der *avoir fiscal* in gleicher Weise gewährt werden muss wie einer französischen Gesellschaft. Urteile zu direkten Steuern häuften sich und betreffen mittlerweile sämtliche Bereiche des internationalen Steuerrechts der Mitgliedstaaten⁷.

Art. 87 Abs. 2 und 3 EG definieren Formen der Beihilfe, die mit dem gemeinsamen Markt vereinbar sind bzw. als mit dem gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden können.

Maßnahmen der Mitgliedstaaten sind nach der Rechtsprechung des EuGH als Beihilfen zu qualifizieren, wenn die Maßnahmen

- durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln finanziert werden,
- selektiv sind, d.h. der Anwendungsbereich auf bestimmte Marktteilnehmer beschränkt ist,
- den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und den Wettbewerb verfälschen⁸.

1998 hat die Kommission im Anschluss an die Debatte um den sog. schädlichen Steuerwettbewerb (»*harmful tax competition*«), die zum sogenannten Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung geführt hat⁹, eine Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung veröffentlicht¹⁰ und hierin die Grundsätze dargelegt, anhand derer die Kommission steuerliche Normen der Mitgliedstaaten auf ihre Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht prüfen möchte. So ist eine Beihilfe grundsätzlich dann anzunehmen, wenn die Maßnahme einem Unternehmen einen Vorteil verschafft, durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden. Vergleichsmaßstab ist damit, anders als bei den Grundfreiheiten, die steuerliche Belastung eines anderen Marktteilnehmers, der in dem Mitgliedstaat beheimatet ist, der die

5 Im Bereich der direkten Steuern konnten sich die Mitgliedstaaten bislang nur auf die Verabschiedung der Fusionsrichtlinie 90/434/EWG, der Mutter/Tochter-Richtlinie 90/435/EWG, der Zinsen/Lizenzgebühren-Richtlinie 2003/49/EG, der Zinsrichtlinie 2003/48/EG. Zu erwähnen ist noch die Schiedsverfahrenskonvention 90/436, die jedoch als völkerrechtliches Übereinkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten geschlossen wurde und deshalb nicht als gemeinschaftsrechtlicher Rechtsakt angesehen werden kann.

6 EuGH v. 28.01.1986, Rs. 270/83 (Kommission/Frankreich), Slg. 1986, S. 273.

7 Vgl. Schön, in: König/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts. ZHR Beiheft 69 (2001), S. 106 f.

8 EuGH v. 10.01.2006 – Rs. C-222/04, a.a.O. (Fn. 1), Tz. 129 ff.

9 Vgl. hierzu Thömmes, Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-Sicht, in: Gocke/Gosch/Lang, Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Franz Wassermeyer, 2005, S. 207, 232 ff.

10 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bericht der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl Nr. C 384 v. 10.12.1998, S. 3.

Maßnahme erlassen hat. Dies macht die »Anfälligkeit« des Gemeinnützigkeitsrechts für beihilferechtliche Prüfungen deutlich, da es ja gerade Regelungsziel des Gemeinnützigkeitsrechts ist, einzelne Steuersubjekte mit bestimmten, dem Allgemeinwohl dienenden Zielsetzungen gegenüber anderen, nur auf Gewinnerzielung abzielenden Marktteilnehmern, zu privilegieren.

Kernproblem jeder beihilferechtlichen Prüfung von steuerlichen Maßnahmen ist die Unterscheidung zwischen sogenannten allgemeinen Maßnahmen und Maßnahmen mit selektivem oder spezifischem Charakter. In ihrer Mitteilung aus dem Jahre 1998 versucht die Kommission die Grenze so zu ziehen, dass rein steuertechnische Maßnahmen (genannt werden hier beispielhaft die Festlegung von Steuersätzen, Vorschriften über die Wertminderung und Abschreibungen, über den Verlustvortrag sowie Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder der Steuerumgehung) sowie Maßnahmen, die ein Ziel der allgemeinen Wirtschaftspolitik verfolgen (Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung, Beschäftigung) keine Beihilfe darstellen sollen, während Maßnahmen, die einzelne Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, nach dem Wortlaut des Art. 87 Abs. 1 EG potentielle Beihilfen darstellen. Dagegen stellt die Rechtsprechung und ihr folgend die Kommission an das Merkmal der »Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten« geringe Anforderungen. So genügt es, dass das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht, die Gegenstand des Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist. Die Besserstellung des begünstigten Unternehmens gegenüber Konkurrenten aus anderen Mitgliedstaaten genügt. Eine konkrete Konkurrenzsituation braucht nicht nachgewiesen werden. Der Einsatz staatlicher Mittel ist bei steuerlichen Begünstigungen stets erfüllt, da der Verzicht auf Steuereinnahmen der Verwendung von Steuereinnahmen gleich steht.¹¹

III. Rechtsschutz

Die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot sind als direkt anwendbares Gemeinschaftsrecht von allen staatlichen Organen der Mitgliedstaaten zu beachten. Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts ist allerdings dem EuGH vorbehalten. Wird in einem Rechtsstreit die Auslegung von Gemeinschaftsrecht entscheidungserheblich, kann ein Gericht, das nicht in letzter Instanz über die Sache entscheidet, die Frage nach der korrekten Auslegung dem EuGH vorlegen¹². Ist das Gericht dagegen ein letztinstanzliches, ist es zur Vorlage verpflichtet¹³ und kann nur unter ganz engen Voraussetzungen von einer Vorlage absehen¹⁴. Die Auslegung des EuGH ist dann bindend für die vorlegenden Gerichte.

11 Mitteilung der Kommission (Fn. 10), Tz. 10.

12 Art. 234 Abs. 2 EG.

13 Art. 234 Abs. 3 EG.

14 Nach der sog. *acte-claire*-Doktrin ist dies möglich, wenn an der Beurteilung der Rechtsfrage keine vernünftigen Zweifel bestehen und die richtige Antwort somit offenkundig ist, vgl. EuGH v. 06.12.1982, Rs. 283/81 (C.I.L.F.I.T), Slg. 1982, S. 3415, Tz. 13 ff.

Die Durchsetzung der Grundfreiheiten kann daneben auch die Kommission im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 226 EG erzwingen. Das Vertragsverletzungsverfahren wird i.d.R. durch ein erstes Mahnschreiben eingeleitet, in dem die Kommission einen Mitgliedstaat auf einen aus ihrer Sicht bestehenden Verstoß aufmerksam macht und zur Stellungnahme auffordert. Reagiert der Mitgliedstaat nicht, kommt es zu einem zweiten Mahnschreiben (»mit Gründen versehene Stellungnahme«), in dem der Mitgliedstaat unter Fristsetzung zur Beseitigung des Verstoßes aufgefordert wird (Art. 226 Abs. 1 EG). Kommt der Mitgliedstaat diesem Ansinnen nicht nach, kann die Kommission Klage vor dem EuGH erheben (Art. 226 Abs. 2 EG).

Liegt eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe vor, stellt die Kommission dies in einer Entscheidung nach Art. 88 Abs. 2 UAbs. 1 EG fest und bestimmt eine Frist zur Aufhebung oder Umgestaltung der Beihilfe. Kommt der Mitgliedstaat dieser Entscheidung nicht nach, kann die Kommission den EuGH anrufen (Art. 88 Abs. 2 UAbs. 2).

IV. EuGH-Entscheidung *Italienische Bankstiftungen*

1. Vorlageverfahren

In seinem Urteil *Italienische Bankstiftungen* hatte der EuGH mit Urteil vom 10.01.2006 über die Frage der Beihilfeneigenschaft von Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften zu entscheiden¹⁵. Im Rahmen der Privatisierung des italienischen Bankensystems Anfang der neunziger Jahre wurde das Bankgeschäft der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute auf neu gegründete Aktiengesellschaften (Bankgesellschaften) übertragen. Die Anteile an den Aktiengesellschaften hielten die in sog. Bankstiftungen umgewandelten einbringenden Sparkassen. Klägerin in dem Ausgangsverfahren war eine solche Bankstiftung. Sie hatte gegen die Weigerung der italienischen Finanzverwaltung geklagt, Einkünfte der Bankstiftung aus Beteiligungen an Bankgesellschaften aufgrund einer Ausnahmeregelung für gemeinnützige Körperschaften vom Steuerabzug zu befreien. Das in Italien angerufene Gericht hatte das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH gemäß Art. 234 EGV zur Vorabentscheidung vorgelegt. Der EuGH hatte insbesondere zu entscheiden, ob die beanspruchte Steuervergünstigung (Verzicht auf Steuerabzug) eine verbotene Beihilfe i.S. von Art. 87 EG darstellt und damit gegen EU-Recht verstößt.

2. Entscheidung des EuGH

Der EuGH bejaht die Voraussetzungen für die Annahme einer mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbaren Beihilfe im Fall der *Italienischen Bankstiftungen*. Er stellt zunächst fest, dass die Bankstiftungen Unternehmen im Sinne des Wettbewerbsrechts sind. Als Unternehmen zu qualifizieren sei nach ständiger Rechtsprechung »jede eine

¹⁵ EuGH v. 10.01.2006 (Fn. 1).

wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung«¹⁶. Infolgedessen unterlägen die Bankstiftungen in den Streitjahren den Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen. Der EuGH sieht durch die in Frage stehenden Steuervergünstigungen auch den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigt bzw. den Wettbewerb verfälscht. Dies könne dem EuGH zufolge auch dadurch geschehen, dass die Stellung der wirtschaftlichen Einheit zwischen Bankstiftung und Bankgesellschaft in finanzieller Hinsicht und/oder bezüglich ihrer Liquidität durch die Steuerbegünstigung gestärkt werde. Zudem sei auch eine Stärkung der Stellung der Bankstiftungen im Rahmen der von ihnen im sozialen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereich ausgeübten Tätigkeiten denkbar und potenziell schädlich¹⁷.

3. Auswirkungen auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht, insbesondere auf Steuervergünstigungen für Zweckbetriebe

Die Auswirkungen der EuGH-Entscheidung auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht sind noch weitgehend ungeklärt. Im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht unterscheidet man steuerlich vier Sphären: den ideellen Bereich, den Bereich der Vermögensverwaltung, den der Zweckbetriebe sowie den Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.

Mangels wirtschaftlicher Tätigkeit dürfte jedenfalls die Steuerbefreiung von Tätigkeiten im ideellen Bereich beihilferechtlich unproblematisch sein. Bei rein sozialen (unentgeltlichen) Tätigkeiten, die nicht am Markt mit anderen Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt werden, handelt es sich um eine Einrichtung rein wohltätig oder karitativ und insoweit nicht als Unternehmen¹⁸. Eine Einrichtung kann insbesondere nicht als Unternehmen qualifiziert werden, wenn ihre Tätigkeit sich auf die Zahlung von Beiträgen an Einrichtungen ohne Erwerbszweck beschränkt¹⁹.

Für den Bereich der Vermögensverwaltung liest sich die Begründung der Entscheidung so, als würde der EuGH die Vermögensverwaltung grundsätzlich nicht als wirtschaftliche Tätigkeit ansehen. Zumindest sieht der EuGH das bloße Halten von Beteiligungen (auch von Kontrollbeteiligungen) nicht als wirtschaftliche Tätigkeit, auch wenn die Rechte, die mit der Eigenschaft eines Aktionärs oder Mitglieds (Gesellschafters) verbunden sind, ausgeübt werden und mit der Beteiligung auch der Bezug von Dividenden einhergeht, da diese lediglich Früchte des Eigentums an einem Gut sind²⁰. Wird hingegen – wie im vom EuGH entschiedenen Fall – bei einer Kontrollbeteiligung die Kontrolle durch tatsächliche (mittelbare oder unmittelbare) Einfluss-

16 EuGH v. 23.04.1991 – Rs. C-41/90 (Höfner und Elser), Slg. 1991, I 1979, Tz. 21; EuGH v. 16.03.2004 – Rs. C 264/01, C 306/01, C 354/01 und C 355/01 (AOK Bundesverband u. a.), Slg. 2004, I 2493, Tz. 46.

17 EuGH v. 10.01.2006 – Rs. C-222/04, a.a.O. (Fn. 1), Tz. 145; vgl. hierzu auch *Hittemann*, DB 2006, 914, 916.

18 Der EuGH übernimmt insoweit die Sichtweise der Kommission, vgl. EuGH v. 10.01.2006 – Rs. C-222/04, a.a.O. (Fn. 1), Tz. 121.

19 EuGH v. 10.01.2006 – Rs. C-222/04, a.a.O. (Fn. 1), Tz. 120.

20 EuGH v. 10.01.2006 – Rs. C-222/04, a.a.O. (Fn. 1), Tz. 111.

nahme auf die Geschäftsführung ausgeübt, stellt dies eine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Dies deckt sich mit der Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht²¹. Nach deutschem Recht wäre bei tatsächlicher Kontrollausübung insoweit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben. Eine Steuerbefreiung für Einkünfte aus Kontrollbeteiligungen besteht nach deutschem Recht nicht. Insoweit könnte wohl auch keine verbotene Beihilfe angenommen werden²².

Beihilferechtlich problematisch ist die Steuerbefreiung von Zweckbetrieben (z.B. Krankenhäuser oder Altenheime) nach deutschem Gemeinnützigkeitsrecht. Dem Grunde nach handelt es sich bei Zweckbetrieben um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die lediglich aufgrund gesetzlicher Anordnung in §§ 65 bis 68 AO steuerbegünstigt sind. Zumeist treten Zweckbetriebe auch »auf dem Markt in Wettbewerb mit anderen Marktteilnehmern«, so dass es sich um wirtschaftliche Tätigkeiten handelt und die Körperschaften (insoweit) als Unternehmen i.S. des Beihilferechts anzusehen sind²³. Sollte die Steuerbegünstigung von Zweckbetrieben als Beihilfe anzusehen sein, sind mögliche Ausnahmen vom Beihilfenverbot, insbesondere gemäß Art. 86 Abs. 2 EG für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse und gemäß Art. 87 Abs. 2 und 3 EG auf ihre Einschlägigkeit zu prüfen.

4. Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse

Die Ausnahme des Art. 86 Abs. 2 EG vom Beihilfeverbot für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut sind, ließ der EuGH in dem Verfahren völlig ungeprüft. Eine mögliche Begründung hierfür ist, dass dies nicht Gegenstand der Vorlagefragen des vorliegenden italienischen Gerichts war²⁴. Art. 86 Abs. 2 EG nimmt Beihilfen für Unternehmen der Daseinsvorsorge unter bestimmten Umständen von den Vorschriften des EG-Vertrags sowie insbesondere von den Wettbewerbsregeln (und damit auch vom Beihilfeverbot) aus.

Die Ausnahme gilt nur, soweit die Anwendung dieser Vorschriften die Erfüllung der übertragenen Aufgaben rechtlich oder tatsächlich verhindert. Es muss sich dabei um eine tatsächliche Unvereinbarkeit handeln, eine bloße Erschwerung reicht nicht aus²⁵. Weitere Voraussetzung ist, dass es sich um ein Unternehmen handelt, das mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut ist. Unter den Begriff der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse wurden bis-

21 Vgl. auch *Hütemann*, DB 2006, 914, 919.

22 Ebenso *Hütemann*, DB 2006, 914, 919, der auch die Steuerfreiheit von Einkünften im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bei Umsätzen unter EUR 30.678 (Geringfügigkeitsgrenze gemäß § 64 Abs. 3 AO) als gemeinschaftsrechtskonform ansieht, da insoweit eine Ausnahme mit Vereinfachungscharakter gegeben sei, die als De-Minimis-Beihilfe gemäß Verordnung (EG) v. 12.01.2001 Nr. 69/2001 der Kommission einzustufen sei; dazu auch *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005.

23 Siehe EuGH v. 10.01.2006 – Rs. C-222/04, a.a.O. (Fn. 15), Tz. 122. Vgl. dazu auch *Hütemann*, DB 2006, 914, 919.

24 Vgl. *Janssen/Eicker*, ZErB 2006, 266, 267.

25 Siehe *Benicke*, EuZW 1996, 165, 174.

lang Tätigkeiten im Bereich der Daseinsvorsorge subsumiert, insbesondere in den Bereichen Massenbeförderung von Personen und Waren, Post- und Telekommunikation, Kommunikationsdienste sowie Elektrizitäts-, Gas- und Wasserversorgung. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass auch gemeinnützige Tätigkeiten im weiteren Sinne unter den Begriff subsumiert werden können.

Die Notwendigkeit eines allgemeinen wirtschaftlichen Interesses schließt jedoch solche Dienstleistungsunternehmen grundsätzlich aus, die karitativen, sozialen oder kulturellen Zwecken dienen und mit diesen Tätigkeiten in Wettbewerb zu anderen Unternehmen treten, es sei denn sie sind mit dieser Tätigkeit betraut worden²⁶. Die Betrauung muss ein hoheitlicher Akt sein. Da es sich um eine Ausnahmegesetzvorschrift handelt, die eng auszulegen ist, hat der EuGH strenge Anforderungen an den Akt der Betrauung gestellt²⁷. So muss das Unternehmen kraft Gesetzes oder eines sonstigen Aktes der öffentlichen Gewalt mit der Erbringung der Dienstleistung betraut worden sein²⁸. Ob beispielsweise auch eine Erlaubnis nach dem Heimgesetz oder die Gewährung von Steuervergünstigungen als »Betrauen« angesehen werden können, erscheint fraglich²⁹. Zudem darf die Entwicklung des Handelsverkehrs durch die Ausnahme nicht in einem Maß beeinträchtigt werden, das dem Interesse der Gemeinschaft zuwiderläuft (Art. 86 Abs. 2 Satz 2 EG). Insgesamt dürfte die Bereichsausnahme des Art. 86 Abs. 2 EG damit im Bereich der Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften allenfalls in Ausnahmefällen einschlägig sein.

5. Rechtfertigung von Beihilfen

a) Allgemeines zur Rechtfertigung

Aufgrund der Besonderheiten des entschiedenen Falls prüfte der EuGH in dem Verfahren lediglich, ob die Steuervergünstigungen des italienischen Rechts für gemeinnützige Einrichtungen als Beihilfe in Betracht kommen und äußerte sich nicht zu der Frage, ob eine Ausnahmegesetzvorschrift in Art. 87 Abs. 2 und 3 einschlägig sein könnte³⁰. Allerdings kann aus dem Umstand, dass der EuGH dies offen ließ, nicht ohne weiteres gefolgert werden, dass solche Steuervergünstigungen generell verbotene Beihilfen darstellen³¹. Vielmehr sind die Rechtfertigungsgründe des Art. 87 Abs. 2 und 3 EG zu prüfen. Die Legalausnahmen in Art. 87 Abs. 2 EG haben nur geringe praktische Bedeutung und passen auch nicht auf Steuervergünstigungen für gemeinnützige Kör-

26 Vgl. *Hochbaum/Klotz*, in: von der Groeben/Schwarze, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 6. Aufl. 2003, EG Art. 86 Rn. 62.

27 EuGH v. 14.07.1971 – 10/71 (Staatsanwaltschaft Luxemburg/Müller), Slg. 1971, 723; EuGH v. 14.07.1981 – 172/80 (Züchner/Bayerische Vereinsbank), Slg. 1981, 2021.

28 Vgl. *Hochbaum/Klotz* in: von der Groeben/Schwarze (Fn. 26), EG Art. 86 Rn. 63.

29 Vgl. *Benicke*, EuZW 1996, 165, 174; a.A. *Janssen/Eicker*, ZErB 2006, 266, 267 für die Aufgabenzuweisung an eine Stiftung.

30 Es hatte sich bei der Steuervergünstigung für Bankstiftungen um eine neue Beihilfe gehandelt, die der Notifizierungspflicht gemäß Art. 88 Abs. 3 EG unterlag und schon aufgrund der unterbliebenen Notifizierung (bis zu einer Entscheidung der Kommission) nicht angewendet werden durfte bzw. darf, EuGH v. 10.01.2006 – Rs. C-222/04, a.a.O. (Fn. 15), Tz. 66.

31 Ebenso *Hütemann*, DB 2006, 914, 920.

perschaften. Das eigentliche Gegengewicht zum weitreichenden Beihilfeverbot findet sich in den fünf fakultativen Ausnahmetatbeständen des Art. 87 Abs. 3 EG. Dabei ist zu beachten, dass die Feststellung, ob eine Beihilfe als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden kann, im Ermessen der Kommission liegt. Die gerichtliche Nachprüfbarkeit der Ermessensentscheidungen der Kommission durch den EuGH ist beschränkt auf Ermessenfehler³². Nach der Konzeption des EG-Vertrags bestimmt sich die Rechtmäßigkeit einer Beihilfe damit nicht ex lege kraft allgemeiner Normierung, sondern aufgrund der subventionspolitischen Entscheidung der insoweit zuständigen Kommission³³. Es bleibt daher abzuwarten, welche Maßstäbe die Kommission künftig bei der Beurteilung der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften anlegt.

Da es sich bei den Steuervergünstigungen insbesondere für Zweckbetriebe zumeist um sog. Altbeihilfen handelt, die bereits vor Inkrafttreten des EG-Vertrags galten, ist das Durchführungsverbot des Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG nicht anwendbar³⁴. Steuerrechtliche Konkurrentenklagen vor den Finanzgerichten dürften daher zunächst nicht drohen³⁵. Allerdings können erwerbswirtschaftliche Konkurrenten eine Beschwerde an die Kommission richten³⁶ und zweckdienliche Maßnahmen anregen (Art. 88 Abs. 1 Satz EG). Die Kommission hat dabei ein Entschließungsermessen, eine Klage auf den Erlass solcher Maßnahmen ist daher grundsätzlich nicht möglich.

b) Rechtfertigung gemäß Art. 87 Abs. 3 EG

Der Katalog der Rechtfertigungsgründe in Art. 87 EG ist abschließend. Da es sich bei den Gründen in Art. 87 Abs. 2 und 3 EG um Ausnahmetatbestände vom Beihilfeverbot handelt (Verbot mit Erlaubnisvorbehalt) sind diese eng auszulegen. Für die Rechtfertigung von Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften kommen insbesondere lit. b (Förderung von wichtigen Vorhaben von gemeinsamen europäischen Interesse), lit. c (Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige und Wirtschaftsgebiete) sowie lit. d (Förderung der Kultur) des Art. 87 Abs. 3 EG in Betracht. Da die Kommission bislang von der Existenz eines europäischen Gemeinwohls ausging, liegt insbesondere eine Rechtfertigung durch Art. 87 Abs. 3 lit. b EG nahe³⁷. Auch die Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige und Wirtschaftsgebiete stellt einen Rechtfertigungsgrund dar, der einschlägig sein könnte, allerdings nur soweit die Beihilfen »die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft« (Art. 87 Abs. 3 lit. c EG). Die Verfolgung der Zwecke, die in Art. 87 EG genannt sind, reicht allerdings alleine nicht zur Rechtfertigung von Beihilfen aus. Zudem hätte die Kommission bei der Frage der

32 Z.B. EuGH v. 19.09.2000 – Rs. C-156/98 (Bundesrepublik Deutschland/Kommission der EG), EuZW 2000, 723, Tz. 70.

33 Vgl. *Heidenhain*, Handbuch des Europäischen Beihilferechts, 2003, § 14 Rn. 2, *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, Rn. 38/11

34 Vgl. *Hüttemann*, DB 2006, 914, 920 f.

35 Hierzu BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 63.

36 Art. 20 Abs. 2 VO 659/1999.

37 Stellungnahme der Kommission im Verfahren *Stauffer v.* 14.12.2004, JURM (2004) 3112, Tz. 34 f.

Rechtfertigung – über die Subsumtion unter die Rechtfertigungsgründe hinaus – zu prüfen, ob die gewählte Form der Beihilfe (Förderung durch Steuervergünstigungen) überhaupt ein geeignetes Mittel zur Zweckerreichung ist³⁸.

V. EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Stauffer*

Die Entscheidung in der Rechtssache *Stauffer* vom 14.09.2006 stellt einen weiteren Eckstein des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts in Frage, nämlich die gesetzliche Vorgabe, dass steuerbegünstigt nur in Deutschland ansässige Rechtsträger sein können. Der Entscheidung lag der Fall einer italienischen Stiftung mit Sitz in Italien zugrunde, die in Deutschland eine Immobilie vermietet. Die Stiftung hatte nach ihrer Satzung ausschließlich Ausbildungs- und Erziehungszwecke. So sollte die Stiftung die Lehrfächer der klassischen Herstellung von Saiteninstrumenten und Streichinstrumenten, der Musikgeschichte und der Musikwissenschaft sowie des Geigenbaus unterstützen. Sie vergibt dabei auch Stipendien an junge Schweizer, vorzugsweise aus Bern, um diesen den Aufenthalt in Italien zur Erlernung des Saiteninstrumentenbaus zu ermöglichen. Das Mietgrundstück in Deutschland wurde von einer beauftragten Hausverwaltung mit Sitz in Deutschland verwaltet. Die Stiftung selbst hatte weder Sitz noch Personal in Deutschland. Das zuständige Finanzamt unterwarf die Einkünfte der Stiftung aus Vermietung und Verpachtung der Körperschaftsteuer, da nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 (im Streitjahr: Nr. 3) KStG die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG auf Stiftungen mit Sitz im Ausland keine Anwendung findet.

1. Vorlagebeschluss des BFH

Der BFH hatte im Revisionsverfahren Zweifel, dass die Versagung von Steuervergünstigungen für EU-ausländische gemeinnützige Körperschaften mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist und legte diese Frage mit Beschluss vom 14.07.2004 dem EuGH zur Entscheidung vor³⁹. Der Vorlagebeschluss enthält gleich mehrere für das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht beachtliche Feststellungen. Insgesamt kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die Stiftung steuerbegünstigte Zwecke i.S. der §§ 51 bis 68 AO verfolgte. Insbesondere sah er auch die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Gewährung des Gemeinnützigkeitsstatus als erfüllt an.

38 Vgl. hierzu *Hütemann*, DB 2006, 914, 920, der als mögliche sachliche Gründe für diese Form der Förderung insbesondere die weltanschauliche Bindung, fehlende Gewinninteressen oder die Beschränkung des Leistungsangebots auf marktferne Bevölkerungsgruppen anführt.

39 BFH v. 14.07.2004 – I R 94/02, BStBl II 2005, 721 = DStR 2004, 1644 = DStRE 2004, 1191 = IStR 2004, 752 = EuZW 2004, 672 = ZEV 2005, 172 = BeckRS 2004 24001814 = LSK 2004, 400261.

a) Förderung der Allgemeinheit

Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem und sittlichem Gebiet zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO). Der BFH sieht es nicht als schädlich an, wenn die Zwecke überwiegend oder sogar ausnahmslos im Ausland verwirklicht werden. Das deutsche Recht erkenne die Verfolgung gemeinnütziger Ziele unabhängig davon an, ob dies im In- oder Ausland geschehe⁴⁰. Die Förderung der Allgemeinheit setze nicht voraus, dass die Fördermaßnahmen den Bewohnern oder Staatsangehörigen Deutschlands zugute kommen⁴¹. Zudem ist dem BFH zufolge auch die Beschränkung auf die Förderung der Jugend eines Staates oder einer Stadt nicht schädlich.

b) Formelle Anforderungen an die Satzung

Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht stellt relativ strikte formale Anforderungen an Körperschaften, bei deren Nichterfüllung die Nichtanerkennung bzw. der Verlust der Steuerbegünstigung drohen. Die Steuervergünstigung wird gemäß § 59 AO nur gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Gemäß § 60 Abs. 1 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass bereits auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die formelle Satzungsmäßigkeit erfordert jedoch nach Auffassung des BFH nicht die ausdrückliche Verwendung der Begriffe »ausschließlich« und »unmittelbar«.

Auch die Anforderungen an die Satzungsmäßigkeit der Vermögensbindung sieht der BFH als erfüllt an. Nach dem Grundsatz der Vermögensbindung ist eine Körperschaft nur dann steuerbegünstigt, wenn ihr Vermögen bei der Auflösung, Aufhebung oder bei Wegfall der Gemeinnützigkeit nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Die Verwendung des Vermögens in den vorgenannten Fällen muss grundsätzlich bereits in der Satzung der Körperschaft vorgeschrieben sein (§ 61 AO). Im Fall der italienischen Stiftung war dies nicht der Fall. Sie konnte sich jedoch auf die Ausnahmenvorschrift des § 62 AO berufen. Dieser sah bislang bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, bei staatlich beaufsichtigten Stiftungen, bei den von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verwalteten unselbstständigen Stiftungen sowie bei geistlichen Genossenschaften (Orden, Kongregationen) eine Ausnahme von der ansonsten obligatorischen satzungsmäßigen Vermögensbindung vor. Der BFH subsumiert unter den Begriff »staatlich beaufsichtigte Stiftung« in § 62 AO auch Stiftungen, die einer ausländischen Aufsicht unterstehen⁴². Allerdings wurde mit Wirkung ab 01.01.2007 die Ausnahme für staatlich beaufsichtigte Stiftungen in § 62 AO durch das Jahressteuergesetz 2007 ge-

40 BFH v. 14.07.2004 – I R 94/02, a.a.O. (Fn. 39).

41 So bereits *Thömmes*, JbFStR 1999/2000, S. 123, 125 unter Hinweis auf den Spendenabzug; *Widmann*, ebenda, S. 128.

42 BFH v. 14.07.2004 – I R 94/02, a.a.O. (Fn. 39).

strichen⁴³. Infolgedessen werden Stiftungen mit Sitz im EU-Ausland künftig schon deswegen häufig die Voraussetzungen der deutschen Körperschaftsteuerbefreiung nicht erfüllen, weil sie den formellen Anforderungen der AO an die Satzung nicht genügen.

c) Anforderung an die tatsächliche Geschäftsführung/
Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Ähnliches gilt für die Beachtung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung durch ausländische Körperschaften⁴⁴. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn Mittel der steuerbegünstigten Körperschaft spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Die Frage stellt sich, ob bezüglich der Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung, insbesondere die der zeitnahen Mittelverwendung in jedem Fall von den deutschen Vorschriften auszugehen ist und falls ja, ob dies die ausländische Organisation als solche trifft oder lediglich die Verwendung der Mittel, die aus dem Inland bezogen wurden. In seinem Vorlagebeschluss in der Rechtssache *Stauffer* führte der BFH aus, dass die Klärung der Frage, ob die ausländische Stiftung den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung des § 63 AO dem weiteren Verfahren nach Ergehen der EuGH-Entscheidung vorbehalten bleibt. Tatsächlich hat der BFH mit Urteil vom 20.12.2006 das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache zur weiteren Entscheidung an das FG München zurückverwiesen.

2. Die Entscheidung des EuGH

a) Die europarechtliche Tragweite der Aussagen des EuGH im *Stauffer*-Verfahren

Der BFH hatte in seinem Vorlagebeschluss vom 14.07.2004 die Frage nach einem Verstoß der deutschen Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit gestellt. Der EuGH konnte aufgrund der Besonderheiten des Falles – die Immobilie wurde im Streitjahr von einer beauftragten Hausverwaltung verwaltet – das Urteil alleine auf Grundlage der Kapitalverkehrsfreiheit erlassen. Die Vermietung eines Geschäftsgrundstücks mittels Einschaltung einer unabhängigen Grundstücksverwaltungsfirma führt nach Auffassung des EuGH nicht zur Begründung einer Niederlassung im Quellenstaat Deutschland, die den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit der Art. 43 ff. EG eröffnet hätte⁴⁵. Demzufolge enthält das Urteil keine Aussagen zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen sich eine gemeinnützige Organisation auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann. Auch auf die Dienstleistungsfreiheit geht der Gerichtshof, nachdem er

43 BT-Drucks. 16/2712, 16/3036, BR-Drucks. 835/06 (B).

44 So führt der BFH bereits in seinem Vorlagebeschluss v. 14.07.2004 – I R 94/02, a.a.O. (Fn. 39) aus, dass die Beachtung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im weiteren Verfahrensverlauf noch zu prüfen sei.

45 Vgl. EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, a.a.O. (Fn. 2), Tz. 18 ff.

die Eröffnung des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit bejaht hat, nicht mehr näher ein⁴⁶. Die Ausführungen des EuGH beschränken sich somit auf Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf eine gemeinnützige Organisation mit Sitz im Ausland.

b) Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit

Der Gerichtshof sieht zunächst die Immobilieninvestition als solche als unter die Kapitalverkehrsfreiheit fallend an⁴⁷. Eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit leitet der EuGH daraus ab, dass eine inländische Stiftung in den Genuss der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gekommen wäre.

Im Rahmen der Rechtfertigung prüft der EuGH zunächst, ob sich die klagende Stiftung und eine inländische, als gemeinnützig anerkannte Stiftung in einer vergleichbaren Situation befinden. Bei fehlender Vergleichbarkeit wäre Deutschland gem. Art. 58 Abs. 1 lit. a EG berechtigt gewesen, ansässige und nicht ansässige Stiftungen steuerlich unterschiedlich zu behandeln, ohne sich dem Vorwurf der willkürlichen Diskriminierung auszusetzen (Art. 58 Abs. 3 EG). Der EuGH bejahte allerdings die Vergleichbarkeit vor dem Hintergrund, dass nach der im Vorlagebeschluss zum Ausdruck gekommenen Auslegung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts (insb. § 52 AO) eine ansässige Stiftung ihren Stiftungszweck im Ausland hätte verwirklichen dürfen und die Begünstigung der Allgemeinheit nicht voraussetzt, dass Staatsangehörige oder Bewohner Deutschlands begünstigt werden. Diesen Förderkriterien genüge auch die Satzung der klagenden italienischen Stiftung⁴⁸.

Als weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund haben das Finanzamt und die deutsche Regierung die Notwendigkeit der Steueraufsicht angeführt, die vom EuGH in der Entscheidung *Futura/Singer*⁴⁹ ausdrücklich als Rechtfertigungsgrund für eine Be-

46 Vgl. EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, a.a.O. (Fn. 2), Tz. 24. Offenbar geht der EuGH, wie auch GA in *Stix-Hackl* in ihren Schlussanträgen vom 15.12.2005 davon aus, dass die Dienstleistungsfreiheit gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit subsidiär ist. In seinem Urteil vom 03.10.2006 in der Rs. C-452/04 (*Fidium Finanz AG*), dort Tz. 27 ff. kommt der EuGH allerdings zum gegenteiligen Ergebnis.

47 Der Gerichtshof zieht zur Definition des Begriffs der Kapitalverkehrsfreiheit immer noch die an sich mittlerweile obsolet gewordene Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG v. 24.06.1988 heran, die in ihrem Anhang 1 eine Nomenklatur für den Kapitalverkehr enthält. Dieser Nomenklatur weist der EuGH Richtschnur-Charakter zu, vgl. auch jüngst EuGH v. 12.12.2006, Rs. C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation gegen CIR*), noch nicht in der Amtl. Slg. veröffentlicht, Tz. 179 f.

48 Allerdings erwähnt der EuGH schon einleitend, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich »eine hinreichend enge Verbindung zwischen den Stiftungen, die sie für die Gewährung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen als gemeinnützig anerkennen, und den Tätigkeiten [...], die diese ausüben [...]« fordern können. Dies sei aber in nach der deutschen Rechtsordnung nicht gegeben. Auch müssten die Mitgliedstaaten nicht nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten als gemeinnützig anerkannte Stiftungen automatisch den gleichen Status zubilligen. Die Mitgliedstaaten dürften die förderungswürdigen Zwecke nach eigenem Ermessen, das freilich im Rahmen des Gemeinschaftsrechts auszuüben sei, bestimmen, Tz. 39 der Entscheidung.

49 EuGH v. 15.05.1997, Rs. C-259/95 (*Futura/Singer*), Slg. 1997, S. I-2471.

schränkung der Grundfreiheiten anerkannt wurde. Der EuGH kann in diesem Zusammenhang allerdings, wie dies regelmäßig erfolgt, auf die Möglichkeit der Mitgliedstaaten hinweisen, den Steuerpflichtigen zur Vorlage von Unterlagen verpflichten, die die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung dokumentieren. Der EuGH nennt hier beispielhaft den Jahresabschluss oder einen Tätigkeitsbericht. Die Prüfung der Richtigkeit der Unterlagen müsse letztlich mit Hilfe der Möglichkeiten der Amtshilferichtlinie⁵⁰ erfolgen⁵¹.

Den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems verneint der Gerichtshof ebenfalls. Unter diesem Stichwort wurde von der deutschen Regierung eine in der Literatur vorgebrachte Argumentation in das Verfahren eingeführt⁵². Die Steuerbefreiung korrespondiere mit dem von einer gemeinnützigen Stiftung sich selbst auferlegten Belastung, nämlich der Verwendung der von der Stiftung vereinnahmten Mittel für gemeinnützige Zwecke. Insoweit übernehme die Stiftung eine Gemeinwohlverantwortung⁵³. Da, so die Überlegung der Verfechter dieses Arguments, die Gemeinwohlverantwortung des Staates an dessen jeweiligen Staatsgrenzen ende, müsse auch die Steuerbegünstigung auf gemeinnützige Organisationen beschränkt werden dürfen, die im jeweiligen Inland ihre Zwecke verwirklichen. In der Tat hat der EuGH in seiner Entscheidungen in den zusammengezogenen Verfahren *Bachmann* und *Kommission/Belgien* vom 28.02.1992 den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz anerkannt und in den entschiedenen Fällen auch durchgreifen lassen⁵⁴. Allerdings blieb diese Rechtsprechung eine Ausnahme. In beinahe sämtlichen nachfolgenden Verfahren zu den direkten Steuern wurde von den Mitgliedstaaten dieser Rechtfertigungsgrund bemüht und mit gleicher Beständigkeit vom EuGH abgelehnt. Der Gerichtshof macht zur Voraussetzung der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung, dass eine Besserstellung eines ansässigen Steuerpflichtigen (gegenüber einem nichtansässigen Steuerpflichtigen) mit einer Schlechterstellung bzw. einer Verpflichtung des ansässigen Steuerpflichtigen an anderer Stelle korrespondiert. Belastung und Begünstigung müssen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Diesen unmittelbaren Zusammenhang sah der EuGH hier nicht, da nach der Rechtsprechung des BFH der gemeinnützige Zweck auch im Ausland verwirklicht werden kann.

Das Argument des Erhalts der Besteuerungsgrundlage, das die Bundesregierung in das Verfahren eingeführt hat, weist der EuGH ebenfalls zurück. Bloße fiskalische

50 Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl. L 336 v. 27.12.1977, S. 15, zuletzt geändert durch Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 ABl. L 359 v. 04.12.2004, S. 30.

51 Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Entscheidung des EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), IStR 2006, 670. Der Generalanwalt hatte in seinen Schlussanträgen v. 02.05.2006 noch die Amtshilferichtlinie als für die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten nicht in jedem Fall ausreichendes Kontrollinstrument erachtet (Tz. 134 ff. der Schlussanträge). In seinem Urteil vom 12.09.2006 verweist der Gerichtshof die Mitgliedstaaten auf die Aufklärungsmittel der Amtshilferichtlinie (Tz. 71 des Urteils).

52 Vgl. *Jachmann*, BB 2006, S. 2607, 2611 m.w.N.

53 Vgl. EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, a.a.O. (Fn. 2), Tz. 51.

54 EuGH v. 28.02.1992, Rs. C-204/90 (*Bachmann*), Slg. 1992, I-249 und Rs. C-300/90 (*Kommission/Belgien*), Slg. 1992, I-305.

Nachteile hat der EuGH in noch keinem Fall als Rechtfertigungsgrund für Diskriminierungen anerkannt⁵⁵.

In der Verhandlung vor dem EuGH ist schließlich noch das Argument vorgetragen worden, »es sei nicht ausgeschlossen, dass kriminelle Vereinigungen und terroristische Organisationen sich der Rechtsform einer Stiftung zur Geldwäsche und zur illegalen Übermittlung von Geldern von einem Mitgliedstaat in einen anderen bedienen«⁵⁶. Der Gerichtshof verweist in diesem Zusammenhang erneut auf die Möglichkeit der Kontrolle auch im Ausland ansässiger Stiftungen durch die Mitgliedstaaten. Der EuGH kommt jedoch zum Schluss, dass der generelle Ausschluss nichtansässiger Stiftungen von der Begünstigung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG jedenfalls über das Erforderliche hinausgeht⁵⁷. Der EuGH kommt deshalb zu dem Ergebnis, dass die Kapitalverkehrsfreiheit im zu entscheidenden Fall der italienischen Stiftung mit inländischen VuV-Einkünften gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.

In die Betrachtung mit einzubeziehen ist allerdings noch die im EuGH-Urteil *Stauffer* nicht näher behandelte weitere Frage, ob eine ausländische Stiftung, die grundsätzlich die materiellen Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt, unter anderen Umständen als denen des Sachverhalts im *Stauffer*-Verfahren sich ebenfalls auf das Gemeinschaftsrecht berufen kann, insbesondere wenn statt der Kapitalverkehrsfreiheit die Niederlassungs- bzw. die Dienstleistungsfreiheit einschlägig sind. Anzusprechen ist in diesem Zusammenhang auch die Frage, ob eine gemeinnützige Organisation als eine Gesellschaft mit »Erwerbszweck« i.S.d. Art. 48 Abs. 2 EG angesehen werden kann. Sowohl für den Bereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG) als auch für den Bereich der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EG, vgl. insbesondere den Verweis in Art. 55 EG) macht der EG-Vertrag für die Gleichstellung von Gesellschaften mit natürlichen Personen zur Voraussetzung, dass diese einen Erwerbszweck verfolgen. Für den Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit sieht der EG-Vertrag diese Voraussetzung nicht vor. Der EuGH spricht bei der Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit die Frage nicht an, ob sich ein gemeinnütziger Rechtsträger auf die Grundfreiheiten berufen kann. Dies erscheint konsequent, ist die Kapitalverkehrsfreiheit doch nicht personenbezogen ausgestaltet wie die übrigen Grundfreiheiten⁵⁸. GAin Stix-Hackl problematisierte in ihren Schlussanträgen die Frage, lehnte die analoge Anwendung des Art. 48 Abs. 2 EG auf die Kapitalverkehrsfreiheit jedoch ebenfalls ab⁵⁹.

55 Thönnes, in FS Wassermeyer, S. 207, 218.

56 EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, a.a.O. (Fn. 2), Tz. 60 ff.

57 Insgesamt erscheint das Argument etwas an den Haaren herbeigezogen zu sein. Es setzt erstens eklatante Kontrollmängel durch den Sitzstaat voraus. Außerdem erscheint schon rätselhaft, wieso gerade die Verweigerung der Steuerfreiheit die kriminelle Stiftung von ihren Machenschaften abhalten sollte. Angemessen wäre hier eher ein verwaltungsrechtliches Tätigkeitsverbot in Deutschland im jeweiligen Einzelfall statt des Ausschlusses sämtlicher nichtansässiger gemeinnütziger Organisationen von der Steuerfreiheit. Nicht zuletzt behält jeder Mitgliedstaat die Möglichkeit, förderungswürdige Zwecke selbst zu definieren. Eine Bindung an (evtl. zu missbilligende) politische Entscheidungen anderer Mitgliedstaaten besteht nach Auffassung des EuGH gerade nicht. Der generelle Ausschluss ginge, so auch der EuGH, jedenfalls über das Notwendige hinaus.

58 Tz. 59 ff. der Schlussanträge der GAin Stix-Hackl in der Rechtssache *Stauffer*.

59 Tz. 56 ff. der Schlussanträge der GAin Stix-Hackl in der Rechtssache *Stauffer*.

Die Frage des Erwerbszwecks wurde gerade im Hinblick auf gemeinnützige Organisationen kontrovers diskutiert. Einerseits ist die gemeinnützige Organisation als solche nicht profitorientiert, agiert also nicht mit Gewinnerzielungsabsicht im gemeinsamen Markt. Andererseits ist eine gemeinnützige Organisation darauf angewiesen, aus ihrer Vermögensverwaltung einen möglichst hohen Ertrag zu erzielen, der ihr dann die Verfolgung ihrer gemeinnützigen Zwecke ermöglicht. Der BFH ging noch in seinem Vorlagebeschluss davon aus, dass die Frage in jedem Fall klärungsbedürftig ist (ohne dies explizit zu erwähnen), d.h. auch wenn die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig sein sollte. In seinem Vorlagebeschluss bot der BFH dem EuGH einen Überblick über die verschiedenen Argumentationslinien. Die Frage muss auch nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *Stauffer* als offen angesehen werden. Im Hinblick auf die in den vergangenen Jahren in der Rechtsprechung des EuGH zu beobachtende konvergente Auslegung der Grundfreiheiten⁶⁰ dürfte jedoch dem Erwerbszweckkriterium des Art. 48 Abs. 2 EG keine einschränkende Wirkung zukommen.

3. Auswirkungen der *Stauffer*-Entscheidung auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht

Das *Stauffer*-Verfahren hat die Befürchtung hervorgerufen, dass die Mitgliedstaaten vom EuGH gezwungen werden könnten, nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten gemeinnützige Organisationen die gleichen Steuervergünstigungen zu gewähren wie ansässigen gemeinnützigen Organisationen. Ergebnis einer solchen Rechtsprechung wäre ein »race to the bottom« gewesen, in dem sich gemeinnützige Rechtsträger als Sitzstaat diejenigen Staaten aussuchen hätten können, die die geringsten materiellen Anforderungen an die Gewährung des Gemeinnützigkeitsstatus gestellt hätten.

Bei der Bewertung des *Stauffer*-Urteils fällt indes auf, dass der EuGH in wohl seltener Deutlichkeit dem unterliegenden Mitgliedstaat Mittel und Wege aufzeigt, wie er sich den Rechtsfolgen des EuGH-Urteils in der Zukunft entziehen kann. Dreh- und Angelpunkt der Argumentation des EuGH ist die Öffnung des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts für eine Zweckverwirklichung im Ausland. Auf diese »Großzügigkeit« des nationalen Gesetzgebers muss sich auch eine Stiftung mit Sitz im Ausland berufen können. Dabei stellt der EuGH, wohl vor dem Hintergrund der eingangs dargestellten Befürchtungen klar, dass ein Mitgliedstaat bei der Bestimmung der als gemeinnützig geltenden Zwecke nicht so weit gehen muss und durchaus die Zweckverwirklichung auf das Inland beschränken kann. Noch deutlicher formuliert die GA in *Stix-Hackl* in Tz. 94 ihrer Schlussanträge: »Hervorzuheben ist dennoch, dass diese – sich aus einzelstaatlichen Rechtsvorschriften ergebende – Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Stiftungen im Hinblick auf die Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit nicht als Gebot des Gemeinschaftsrechts angesehen werden kann. Es ist nämlich dem nationalen Recht vorbehalten, welche Interessen es zum Zwecke der Gemeinnützigkeitsanerkennung für aner kennenswert hält, ohne dass die Entscheidung eines anderen Mitgliedstaats hierfür Indizwirkung haben könnte.«. Al-

60 Eingehend hierzu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 103 ff.

lerdings muss der Mitgliedstaat diese Beschränkung auf inländische und ausländische Stiftungen gleichermaßen anwenden.

Eine solche Beschränkung würde allerdings mit dem tradierten Verständnis der als förderungswürdig anzusehenden gemeinnützigen Organisationen brechen. So ist schwer vorstellbar, dass sich gemeinnützige Organisationen, die sich in der Dritten Welt engagieren, deswegen nicht mehr unter den Gemeinnützigkeitsbegriff fallen sollen. Möglicherweise lässt der Gesetzgeber die Verwirklichung nur noch bestimmter, genau definierter Zwecke im Ausland zu und verlangt bei der Verfolgung anderer Zwecke eine Beschränkung auf das Inland. In jedem Fall wird der deutsche Gesetzgeber nicht umhin kommen, ausländischen Organisationen, die ihren Zweck im Inland verfolgen, die Steuerbegünstigung grundsätzlich zuzugestehen⁶¹.

a) Anwendung von formalen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung auf ausländische gemeinnützige Organisationen

Für gemeinnützige Organisationen, die Einkünfte aus der Verwaltung ihres Vermögens aus verschiedenen EU-Mitgliedstaaten erzielen, kann die Frage der zulässigen einzelstaatlichen Anforderungen an die Satzung, die tatsächliche Geschäftsführung oder auch die Mittelverwendung entscheidend sein. Trotz Erfüllung der materiellen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts eines (anderen) EU-Mitgliedstaats kann die Steuerbegünstigung an formalen Voraussetzungen eines Mitgliedstaats scheitern. Für die Mitgliedstaaten wäre die Einführung solcher formaler Voraussetzungen ein wirksames Mittel, nichtansässige gemeinnützigen Organisationen, die bereits den (formalen) Anforderungen ihres Sitzstaates zu genügen haben, faktisch von den Steuerbefreiungen auszuschließen. So ist z.B. denkbar, dass ein Mitgliedstaat eine zeitnahe Mittelverwendung vorschreibt, während andere Mitgliedstaaten eine gewisse Thesaurierungspflicht vorsehen, um die Verwirklichung der satzungsmäßigen Ziele sicherzustellen. Weitere Mitgliedstaaten könnten sich darauf beschränken, die Verwendung der vereinnahmten Mittel spätestens bei Auflösung der Körperschaft für die satzungsmäßigen Zwecke vorzuschreiben. Im Extremfall kann dies dazu führen, dass eine grenzüberschreitend tätige gemeinnützige Organisation sich einander widersprechenden Rechtsordnungen ausgesetzt sieht.

Der EuGH trifft hierzu im *Stauffer*-Urteil keine eindeutige Aussage. Der BFH hat diese Frage dem EuGH nicht ausdrücklich vorgelegt. Wahrscheinlich ist, dass der EuGH solche rein formalen Kriterien am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz messen wird. Danach müsste das jeweilige formale Kriterium einem legitimen Zweck zu dienen bestimmt sein, zur Zweckerreichung geeignet und erforderlich sein. Einander widersprechende formale Kriterien dürften schon von vorneherein im Verdacht stehen, keinem legitimen Zweck zu dienen. Sonstige rein formale Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit dürften zumindest nicht über das hinausgehen, was zur Zweckerreichung erforderlich ist.

Das BMF hat bereits im Vorfeld der EuGH-Entscheidung versucht, der sich abzeichnenden für den Steuerpflichtigen positiven Entwicklung Einhalt zu gebieten. Zunächst hat es in einer Art vorgezogenen Nichtanwendungserlass mit Schreiben

61 Vgl. hierzu von *Hippel*, EuZW 2006, 614, 618.

vom 20.9.2005⁶² festzulegen versucht, dass sich der Begriff der »Allgemeinheit« sich nur auf »die Bevölkerung Deutschlands oder einen Ausschnitt daraus« beziehen kann. Darüber hinaus verlangt das BMF, dass die unmittelbare und ausschließliche Förderung des steuerbegünstigten Zwecks sich explizit aus der Satzung ergeben muss. Dagegen solle es nicht ausreichen, dass sich aus der Satzung nichts Gegenteiliges ergibt. Der BFH hatte in seinem Vorlagebeschluss vom 14.7.2004 noch Milde walten lassen und einer »allzu kleinlichen Wortklauberei« eine Absage erteilt. Flankiert werden diese Bemühungen vom Gesetzgeber, der mit dem Jahressteuergesetz 2007 in § 62 AO staatlich beaufsichtigte Stiftungen aus dem Katalog der gemeinnützigen Organisationen gestrichen hat, die die satzungsmäßige Vermögensbindung bei Auflösung nicht in ihrer Satzung vorgesehen haben müssen. Interessanterweise engen alle diese Änderungen die Möglichkeit für ausländische Stiftungen ein, in den Genuss der Steuerfreiheit des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu kommen. Allerdings sollten die Finanzbehörden und der deutsche Gesetzgeber sich hüten, hinsichtlich der formalen Anforderungen an ausländische gemeinnützige Organisationen die Schraube zu überdrehen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit könnte ein weiteres Verfahren nach sich ziehen.

b) Steueraufsicht

Weiterhin offen ist die Frage der möglichen Anforderungen an die Überprüfung der in nationalem Recht vorgesehenen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit. Der EuGH stellt zu dieser Frage in seiner Entscheidung in den Tz. 48 ff. fest, dass ein Mitgliedstaat berechtigt ist, Maßnahmen anzuwenden, mit denen er klar und eindeutig nachprüfen kann, ob die Stiftung die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Befreiungen erfüllt, und die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung, z.B. auf der Grundlage eines Jahresabschlusses und eines Tätigkeitsberichts, kontrollieren. Der erhöhte Schwierigkeitsgrad der Nachprüfung reiche zur gänzlichen Verweigerung der Steuerbefreiung nicht aus. Die Finanzbehörden seien zwar berechtigt, von der ausländischen gemeinnützigen Stiftung die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen, anhand derer sie die erforderlichen Prüfungen vornehmen könnten. Eine Regelung, die es im Ergebnis dem Steuerpflichtigen absolut unmöglich macht, derartige Nachweise zu erbringen, könne jedoch nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt werden. In diesem Zusammenhang weist der EuGH, wie regelmäßig in seinen Urteilen, auf die durch die Amtshilferichtlinie gegebenen Aufklärungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten hin. Der Hinweis darauf, dass die Anforderungen an den Nachweis der Gemeinnützigkeit dem Steuerpflichtigen in der Praxis den Nachweis der nicht tatsächlich unmöglich machen dürfen, dürfte als deutliche Warnung an die Mitgliedstaaten zu verstehen sein, solche Nachweispflichten auf ein erträgliches Maß zu reduzieren.

Der Fiskus wird deshalb darauf beschränkt sein, von der ausländischen gemeinnützigen Organisation Jahresabschlüsse und Tätigkeitsberichte zu verlangen. Weitergehende Anforderungen dürften nicht durchsetzbar sein, zumal im jeweiligen nationalen Recht die Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke bereits sicher gestellt sein

62 Hierzu *Thömmes/Nakhai*, DB 2005, 2259.

dürfte. Nur soweit die ausländische Stiftung gemeinnützige Zwecke im Inland oder in einem anderen Staat als dem Sitzstaat bzw. dem Tätigkeitsstaat verfolgt, könnte man weitergehende Prüfungspflichten für zulässig erachten.

VI. Vereinbarkeit des Spendenrechts mit Gemeinschaftsrecht

1. Entscheidung des FG Münster

Das FG Münster hatte in seiner Entscheidung vom 28.10.2005 einen Fall zu beurteilen, in dem es um die Versagung des Spendenabzugs für eine im EU-Ausland ansässige gemeinnützige Einrichtung ging⁶³. Der Kläger hatte eine Sachspende an eine portugiesische Einrichtung geleistet und begehrte dafür den Sonderausgabenabzug gemäß § 10b EStG. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob er Klage. Das FG Münster wies die Klage jedoch als unbegründet ab. Zunächst stellt das Gericht fest, dass gemäß § 49 EStDV als Empfänger einer Spende nur eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein kann. Da die Spende jedoch an eine ausländische Einrichtung geleistet wurde, sei die Spende nach deutschem Recht nicht abziehbar. Die Versagung des Spendenabzugs verstößt nach Auffassung des Finanzgerichts auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Schon die Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts sei fraglich, da das Gemeinnützigkeitsrecht zum einen keine Gemeinschaftsmaterie darstelle, zum anderen die Grundfreiheiten nicht berührt seien, da Spenden sowie deren Abzugsfähigkeit den ideellen Bereich und nicht die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Einrichtungen betreffen. Selbst wenn der Schutzbereich einzelner Grundfreiheiten eröffnet wäre, sei kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten oder gegen das allgemeine Diskriminierungsgebot erkennbar. Eine etwaige Ungleichbehandlung in- und ausländischer gemeinnütziger Einrichtungen sei jedenfalls durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, konkret die Notwendigkeit von Steuerkontrolle und Steueraufsicht gerechtfertigt. Insgesamt verneint das FG Münster einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht durch das deutsche Spendenrecht. Das Revisionsverfahren ist beim BFH anhängig⁶⁴.

2. Vertragsverletzungsverfahren der Kommission

Die Kommission vertritt vor dem Hintergrund des zeitlich nach der FG-Entscheidung ergangenen *Stauffer*-Urteils des EuGH eine andere Auffassung als das FG Münster. Die Kommission hat gegenüber den Mitgliedstaaten Polen, Irland und das Vereinigte Königreich, die den Spendenabzug ebenfalls auf inländische Einrichtungen

63 FG Münster v. 28.10.2005 – 11 K 2505/05 E (Rev. beim BFH anh. unter XI R 56/05), IStR 2006, 497.

64 Siehe Fn. 63.

beschränken, eine begründete Stellungnahme gemäß Art. 226 EG abgeben und diese aufgefördert, die Beschränkung auf inländische Einrichtungen aufzuheben, da diese Beschränkung ihrer Ansicht nach eine Diskriminierung darstellt, die gegen EU-Recht verstößt⁶⁵. Sollte die Kommission keine zufriedenstellenden Antworten erhalten, hat sie gemäß Art. 226 EG die Möglichkeit den EuGH anzurufen.

Die Kommission sieht in der Versagung des Spendenabzugs für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen mit Sitz im Ausland einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags. Insbesondere werde die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt, die auch grenzüberschreitende Schenkungen erfasse. Zur Begründung führt die Kommission insbesondere das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Stauffer* an. Die Diskriminierung verstoße auch gegen den Grundsatz der Freizügigkeit, da Arbeitnehmer und Selbständige mit Wohnsitz im Ausland den Wunsch haben könnten, Wohltätigkeitsorganisationen in ihrem Herkunftsland Spenden zukommen zu lassen. Einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sieht die Kommission in dem faktischen Zwang für gemeinnützige Einrichtungen in den Mitgliedstaaten, in denen sie Spenden einsammeln wollen, Niederlassungen zu errichten, um in den Genuss der steuerlichen Vorteile zu kommen⁶⁶.

3. Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht

Auch nachdem die Kommission die begründeten Stellungnahmen an verschiedene Mitgliedstaaten gerichtet hat (was für sich ein starkes Indiz für die Annahme einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Versagung des Spendenabzugs an ausländische gemeinnützige Organisationen darstellt), verbleiben angesichts der Ausführungen der GAin Stix-Hackl in ihren Schlussanträgen im Verfahren *Stauffer* Zweifel, ob die Auffassung der Kommission auch vor dem EuGH Bestand haben wird.

Die Generalanwältin betont ausdrücklich, dass die Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Stiftungen im Hinblick auf die Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit nicht als ein Gebot des Gemeinschaftsrechts angesehen werden kann. Es bleibe dem nationalen Recht vorbehalten, welche Interessen es zum Zwecke der Gemeinnützigkeitsanerkennung für aner kennenswert hält, ohne dass die Entscheidung eines anderen Mitgliedstaats hierfür Indizwirkung haben könne⁶⁷. Dieser Aussage stimmt der EuGH ausdrücklich zu⁶⁸. Darüber hinaus verbietet es der EuGH den Mitgliedstaaten nicht, einen Inlandsbezug für die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger Tätigkeiten vorzusehen⁶⁹.

Beide Einschränkungen lassen es als möglich erscheinen, dass der EuGH, würde ihm ein Fall vorgelegt, der den ideellen Bereich als originären Bereich der Gemeinnützigkeit betrifft, den Schutzbereich der marktbezogenen Grundfreiheiten als nicht

65 Vgl. Pressemitteilungen der Kommission v. 10.07.2006 – IP/06/964 und v. 17.10.2006 – IP/06/1408.

66 Vgl. Pressemitteilung der Kommission v. 10.07.2006 – IP/06/964.

67 Tz. 94 der Schlussanträge der GAin Stix-Hackl in der Rechtssache *Stauffer*.

68 EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, a.a.O. (Fn. 2), Tz. 39.

69 EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, a.a.O. (Fn. 2), Tz. 37 f.

eröffnet ansehen würde⁷⁰. Und in der Tat erscheint ein solches Vorgehen als mit Sinn und Zweck der Grundfreiheiten vereinbar. Die Grundfreiheiten dienen als solche der Verwirklichung des Binnenmarktes⁷¹. Liegt in der Verwirklichung des als gemeinnützig anerkannten Zwecks keine wirtschaftliche Tätigkeit, so besteht an sich kein Bedürfnis, mittels der Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten zur Gleichbehandlung in- und (EU-) ausländischer gemeinnütziger Organisationen anzuhalten.

Die Vereinnahmung von Spenden ist dem Grunde nach nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, mag das Fundraising auch noch so professionell betrieben werden. Die gemeinnützige Organisation erbringt für die Spende (anders als beim Sponsoring) keine Gegenleistung. Ebenso wird der Spender typischerweise ideelle Zwecke verfolgen. Eine Marktberührung ist daher weder aus Sicht des Spenders noch aus Sicht des Empfängers gegeben. Im Fall *Stauffer* war dies anders, da die Stiftung durch die Vermietung wirtschaftlich tätig geworden war.

Möglicherweise wird der EuGH deshalb auf das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG heranziehen. Danach sind Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 12 EG ist allerdings, dass die Person, die sich auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz bezieht, in einer gemeinschaftsrechtlich geregelten Situation befindet⁷². Die bisher zu Art. 12 EG ergangene Rechtsprechung des EuGH lässt eine abschließende Bewertung jedoch noch nicht zu.

In Fällen, in denen die Nichtabzugsfähigkeit der Spende die Arbeitnehmerfreizügigkeit oder die Niederlassungsfreiheit des Spenders berühren würde⁷³, kann auch eine mittelbare Verletzung dieser Grundfreiheiten in Betracht kommen.

Folgt man hingegen der in den begründeten Stellungnahmen zum Ausdruck gekommenen Auffassung der Kommission⁷⁴, ist der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit auch bei Spendenzahlungen als eröffnet anzusehen und von einer unmittelbaren Verletzung dieser Grundfreiheit auszugehen. Hierfür könnten die Ausführungen des EuGH in den Verfahren *Erben Barbier* und *van Hilten – van der Heijden* entsprechen, wonach auch Erbschaften und Schenkungen unter den Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit fallen⁷⁵. Die dort getroffenen Aussagen werden jedenfalls auf die Einschränkung nach § 49 EStDV übertragen⁷⁶.

Zusätzlich müsste in diesem Fall allerdings eine gemäß Art. 58 Abs. 3 EG verbotene willkürliche Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit festzustellen sein, d.h. es wäre zu untersuchen, ob trotz der unterschiedlichen Behandlung von in- und ausländischen Spendeneempfängern die Sachverhalte vergleichbar sind⁷⁷ und die Ungleichbehandlung nicht durch zwingende Gründe des

70 Vgl. auch *Eicker*, ZErB 2005, 239, 241 ff.

71 Art. 3 Abs. 3 lit. c) EG.

72 *Lenz* in *Lenz/Borchardt*, EUV/EGV, 3. Aufl., Art. 12 Rz. 1.

73 Zu denken ist an den Zuzug eines EU-ausländischen Arbeitnehmers selbständig Tätigen.

74 Vgl. Fn. 65.

75 EuGH v. 11. 12. 2003 – Rs. C-364/01 (*Erben Barbier*), Slg. 2003, I-15013; EuGH v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03 (*van Hilten – van der Heijden*), IStR 2006, 309.

76 Ebenso *Helios/Schlatter*, IStR 2006, 483, 485 f., *Schäfers*, ZEV 2006, 458, 459 f., *von Hippel*, EuZW 2006, 614, 616, a.A. *Eicker*, ZErB 2005, 239, 244.

77 Vgl. EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, a.a.O. (Fn. 2), Tz. 32.

Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Wie oben erwähnt, dürfen Mitgliedstaaten verlangen, dass gemeinnützige Einrichtungen mit ihren Tätigkeiten eine hinreichend enge Verbindung zu dem Mitgliedstaat haben, der ihnen bestimmte steuerliche Vergünstigungen gewährt⁷⁸, so dass u.E. der EuGH möglicherweise zu einem anderen Urteil als in der Rechtssache *Stauffer* kommen würde.

VII. Zusammenfassung

Das Gemeinnützigkeitsrecht der Mitgliedstaaten steht derzeit auf dem Prüfstand. Die Anwendung der Beihilferegeln kann dazu führen, dass bestimmte Formen der gemeinnützigen Zweckverwirklichung nicht mehr der Steuerbefreiung unterfallen. Zudem können die Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten dazu zwingen, ihr bislang für Ausländer abgeschottetes System von steuerlichen Begünstigungen gemeinnütziger Tätigkeiten auch für ausländische gemeinnützige Organisationen zu öffnen. Das Gemeinschaftsrecht geht jedoch nicht so weit, die Mitgliedstaaten zur Anerkennung von nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten gemeinnützigen Organisationen zu verpflichten, sondern erlaubt es den Mitgliedstaaten, die Förderung auf solche ausländischen gemeinnützigen Organisationen zu beschränken, die nach ihrem eigenen Recht als gemeinnützig anzusehen wären. Ferner können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass die förderungswürdigen gemeinnützigen Tätigkeiten einen Inlandsbezug aufweisen müssen. Unzulässig ist es jedoch, den Inlandsbezug alleine durch das Erfordernis des inländischen Sitzes der gemeinnützigen Organisation herzustellen. Ob und inwieweit Spenden an ausländische gemeinnützige Organisationen dem Schutz dem Schutz der Grundfreiheiten unterfallen, muss die künftige Rechtsprechung des Gerichtshofs erst noch zeigen. Zweifel sind hier angesichts der Aussagen des EuGH im *Stauffer*-Urteil angebracht.

VII. Summary

Member State tax regimes on non-profit organizations are currently under the scrutiny of EC law. State Aid rules may oblige Member States to abolish tax exemption of certain forms of engagements of non-profit organizations aimed at realizing the objects of the organization. Furthermore, the fundamental freedoms of the EC Treaty force Member States to open national systems currently granting tax benefits only to domestic non-profit organizations also for foreign non-profit organizations. However, Community law does not oblige Member States to grant benefits to foreign organizations qualifying for non-profit status only under other Member State tax schemes, but rather allows Member States to restrict their tax benefits to foreign non-profit organizations which qualify for the non-profit status under domestic tax law. Furthermore, Member States may restrict promotion to non-

78 A.a.O., vgl. Fn. 69.

profit organizations engaged in domestic-related activities. However, Community Law precludes Member States from promoting domestic-seated organizations only. It remains to be seen if and to what extent donations to foreign non-profit organizations are to be treated like donations to domestic ones. The statement of AG Stix-Hackl and the ECJ raises doubts whether the basic freedoms cover cross-border donations to non-profit organizations.

Reformen im schweizerischen Stiftungsrecht*

HANS MICHAEL RIEMER

I. Übersicht über die geltenden gesetzlichen Grundlagen des schweizerischen Stiftungsrechts	163	3. Die Stiftungsrechtsreform vom 8. Oktober 2004 und die Revisionsrechtsreform vom 16. Dezember 2005	168
II. Übersicht über die Rechtsentwicklung im schweizerischen Stiftungsrecht vor den Reformen vom 8. Oktober 2004 und 16. Dezember 2005	165	IV. Künftige Reformen des schweizerischen Stiftungsrechts	172
III. Die neuesten Reformen des Stiftungsrechtes	166	1. Kodifikation des Stiftungsaufsichtsrechts.	172
1. Konkursfähigkeit gemäß Art. 39 Ziff. 12 SchKG	166	2. Offenlegung von Vergütungen	172
2. Stiftungsfusionen und Vermögensübertragungen gemäß Fusionsgesetz.	167	3. Personalfürsorge- bzw. Personalvorsorgestiftungen	173
		V. Corporate Governance-Diskussion bei Stiftungen.	174
		VI. Zusammenfassung.	175
		VII. Summary	176

I. Übersicht über die geltenden gesetzlichen Grundlagen des schweizerischen Stiftungsrechts

Schwerpunkt des schweizerischen Stiftungsrechtes bilden Art. 80–89^{bis} ZGB¹.

Dazu kommen – unmittelbar anwendbar – Art. 52–59 ZGB (Allgemeine Bestimmungen über juristische Personen) sowie – analog anwendbar – Art. 60–79 ZGB (Vereinsrecht).

Ferner enthält das ZGB einige stiftungsrechtliche Sonderbestimmungen: Art. 335 ZGB (erlaubte Zwecke der Familienstiftungen², Verbot der Neuerrichtung von Familienfideikommissen), Art. 393 Ziff. 4 ZGB (Beistandschaft für juristische Personen), Art. 408 ZGB (Verbot der Stiftungserrichtung zulasten Bevormundeter), Art. 493 ZGB (Stiftungserrichtung von Todes wegen, eine seinerzeitige Klarstellung aufgrund

* Ein »Parallelartikel« zum schweizerischen *Vereinsrecht* wurde vom Autor für die *Gedächtnisschrift für Rainer Walz* verfasst.

1 Schweizerisches Zivilgesetzbuch, vom 10. Dezember 1907, in Kraft seit 1. Januar 1912 (Systematische Sammlung des Bundesrechts/SR 210; Übergangsbestimmung: Art. 6b Schlusstitel ZGB). Diese stiftungsrechtlichen Bestimmungen des ZGB basieren ihrerseits auf dem *Privatrechtlichen Gesetzbuch für den Kanton Zürich* (von 1853/55 beziehungsweise 1887), der ältesten deutschsprachigen Kodifikation des Stiftungsrechts.

2 Die übrigen Sonderbestimmungen zu den *Familienstiftungen* sind in Art. 52–59 und 80–89 ZGB enthalten, ebenso sämtliche Sondernormen zu den *kirchlichen Stiftungen*.

des *Stäelischen Erbfalles*³), Art. 539 Abs. 2 ZGB (Zuwendung mit Zweckbestimmung an eine Mehrheit von Personen als Stiftung).

Weitere Sonderbestimmungen sind für im *Handelsregister* einzutragende Stiftungen (d.h. für alle, ausgenommen in der Regel die Familien- und die kirchlichen Stiftungen, Art. 52 Abs. 2 ZGB) im OR⁴ und in der HRV⁵ enthalten: Art. 936a OR (Identifikationsnummer), Art. 941a OR (Organisationsmängel), Art. 954a OR (Namensgebrauchspflicht) und Art. 44–46 HRV (Stiftungsnamen), Art. 101–104a HRV (Eintragung, Änderungen, Organisationsmängel, Löschung usw.); dazu kommt die »Anleitung und Weisung an die Handelsregisterbehörden betreffend die Prüfung von Firmen und Namen«⁶, die in Ziff. 340–349, 353–356 und 382 auch Stiftungsnamen zum Gegenstand hat. Im Übrigen besteht die »Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen«⁷.

Außerhalb der schweizerischen Privatrechtskodifikation (ZGB/OR samt Ausführungsverordnungen) finden sich spezifische stiftungsrechtliche Bestimmungen auch in Art. 78–87 FusG⁸ (Fusion und Vermögensübertragung von Stiftungen) mit diesbezüglichen Ausführungsbestimmungen in Art. 109 und 109a HRV, während das IPRG⁹ in Art. 150–165 grundsätzlich nur gemeinsame Normen für alle juristischen Personen (und weiterer Rechtsträger) enthält, immerhin unter ausdrücklicher Erwähnung auch der »organisierten Vermögenseinheiten« in Art. 150 Abs. 2 IPRG.

Im Unterschied zu den deutschen Landesstiftungsgesetzen haben die *kantonalen* Erlasse zum Stiftungsrecht – abgesehen von Fragen der Zuständigkeit von kantonalen Behörden – keine konstitutive sondern nur deklaratorische Bedeutung, d.h. sie halten nur ausdrücklich fest, was gemäß – ungeschriebenem – Bundesrecht ohnehin gilt, insbesondere im Bereiche der Stiftungsaufsichtsmittel.

Im *öffentlichen Recht* ist namentlich auf Art. 39 Ziff. 12 SchKG¹⁰ (allgemeine Konkursfähigkeit der im Handelsregister eingetragenen Stiftung) hinzuweisen, ferner auf die Erlasse des Bundessteuerrechts, namentlich DBG¹¹ und StHG¹², mit ihren Bestimmungen betreffend Besteuerung und Steuerbefreiung von Stiftungen.

3 Vgl. *Hans Michael Riemer*, Berner Kommentar, Die Stiftungen, Bern 1975 (Nachdruck 1981; Update 2006), N 32 zu Art. 81 ZGB.

4 Schweizerisches Obligationenrecht, vom 30. März 1911, in Kraft seit 1. Januar 1912 (SR 220).

5 Handelsregisterverordnung (auch abgekürzt: HRegV), vom 7. Juni 1937, in Kraft seit 1. Juli 1937 (SR 221.411).

6 Eine verwaltungsintern verbindliche Weisung des Eidgenössischen Amtes für das Handelsregister (vom und in Kraft seit 1. Januar 1998; nicht in der SR publiziert).

7 Vom 14. August 2005, in Kraft seit 1. Januar 2006 (SR 211.121.3).

8 Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG), vom 3. Oktober 2003, in Kraft seit 1. Juli 2004 (SR 221.301), mit Anpassungen gemäß Revisionsrechtsreform vom 16. Dezember 2005 (voraussichtlich in Kraft ab 1. Juli 2007) in Art. 81, 83 und 85 FusG.

9 Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987, in Kraft seit 1. Januar 1989 (SR 291).

10 Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, vom 11. April 1889/16. Dezember 1994, letztere Revision in Kraft seit 1. Januar 1997 (SR 281.1).

11 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vom 14. Dezember 1999, in Kraft seit 1. Januar 1995 (SR 642.11).

II. Übersicht über die Rechtsentwicklung im schweizerischen Stiftungsrecht vor den Reformen vom 8. Oktober 2004 und 16. Dezember 2005

Das schweizerische Stiftungsrecht war, was seine *gesetzlichen Grundlagen* betrifft, nach dem Inkrafttreten des ZGB (am 1. Januar 1912) sehr lange Zeit eine »ruhige« Materie, das heisst im 20. Jahrhundert fanden nur wenige *förmliche Gesetzesänderungen* statt:

Der Erlass der Handelsregisterverordnung von 1937 löste ältere Verordnungen dieser Art ab und brachte einige Neuerungen bezüglich der Eintragung von Stiftungen (wobei Art. 44–46 betreffend den Stiftungsnamen mit Wirkung ab 1998 erneut geändert wurden), unter Einschluss der Eintragungsmodalitäten. Das Stiftungsrecht des ZGB wurde 1958 um einen Art. 89^{bis} betreffend Personalfürsorgestiftungen ergänzt (der seither seinerseits mehrfach geändert wurde; es wird darauf zurückzukommen sein, vgl. hinten Ziff. IV.3).

Das Gesagte bedeutete jedoch keinen Stillstand in der Entwicklung des schweizerischen Stiftungsrechts, vielmehr erfolgte die Weiterentwicklung des – teilweise – lückenhaften geschriebenen Stiftungsrechts und dessen Verdeutlichung in früheren Jahren wesentlich durch die *Verwaltungspraxis* (namentlich durch diejenige der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht¹³) und in den letzten Jahrzehnten vor allem durch die *höchstrichterliche Rechtsprechung* des Schweizerischen Bundesgerichts¹⁴. Bezüglich der letzteren seien namentlich folgende Urteile zum Stiftungsrecht erwähnt (in der Reihenfolge des ZGB, das heisst nicht chronologisch):

- zu Art. 53 i.V.m. Art. 29 Abs. 2 ZGB (Namensrecht): Namensschutz bei Verwechslungsgefahr¹⁵;
- zu Art. 80/81 ZGB (Stiftungerrichtung): Stiftungs- bzw. Stifterfreiheit, d.h. keine behördliche Genehmigung der Stiftungerrichtung¹⁶;
- zu Art. 80 ZGB (Stiftungerrichtung/Stiftungszweck): Zulässigkeit von Stiftungen zu wirtschaftlichen Zwecken¹⁷;
- zu Art. 81 Abs. 1 ZGB (Form der Stiftungerrichtung von Todes wegen): Verbot der Stiftungerrichtung mittels Erbvertrages¹⁸;
- zu Art. 83 ZGB (Organisation der Stiftung): Analoge Anwendung des Vereinsrechtes auf Stiftungsorgane, namentlich auf mehrgliedrige Exekutivorgane¹⁹; Haftung der Stiftungsorgane gegenüber der Stiftung²⁰;

12 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, vom 14. Dezember 1990, in Kraft seit 1. Januar 1993 (SR 642.14).

13 Publiziert in den VEB (Verwaltungsentscheide der Bundesbehörden) bzw. VPB (Verwaltungspraxis der Bundesbehörden); dabei bestand ein wesentlicher Aspekt dieser Praxis in der Betonung des Verbots einer Stiftungsurkundenänderung und einer Stiftungsaufhebung *durch die Stiftung selbst*, das heisst ein Herausarbeiten wesentlicher Elemente des *Stiftungsbegriffs* (vgl. *Riemer*, Fn. 3, Syst. Teil N 26 und N 4 zu Art. 88/89 ZGB).

14 Zumeist publiziert in den BGE (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts).

15 BGE 102 II 161 ff.

16 BGE 120 II 374 ff.

17 BGE 127 III 337 ff.

18 BGE 96 II 273 ff.

- zu Art. 84 ZGB (Stiftungsaufsicht): Schranken der Stiftungsaufsicht (kein Eingreifen ins Ermessen bzw. in den sog. »Autonomiebereich« der Stiftung)²¹; Erwähnung von Aufsichtsmitteln²², einschließlich Vermögensanlageregelungen²³;
- zu Art. 85/86 ZGB (wesentliche Änderung von Organisation und Zweck der Stiftung bzw. »Umwandlungen«): unwesentliche Urkundenänderungen²⁴;
- zu Art. 87 ZGB (Familien- und kirchliche Stiftungen): Begriff der kirchlichen Stiftung²⁵;
- zu Art. 88/89 ZGB (Aufhebung von Stiftungen): Zweckänderung vor Aufhebung²⁶; Zulässigkeit von Stiftungsfusionen²⁷;
- zu Art. 335 Abs. 1 ZGB (Zweck der Familienstiftungen): Verbot der Unterhalts- oder Genussstiftung²⁸.

Teils hat diese Praxis die neuesten Gesetzesreformen (vgl. nachfolgend Ziff. III) beeinflusst (Übernahme: Art. 86b ZGB betreffend unwesentliche Urkundenänderungen, Art. 88 Abs. 1 Ziff. 1 betreffend den Grundsatz Zweckänderung vor Aufhebung, Art. 78 ff. FusG betreffend Stiftungsfusionen; gegenteilige Lösung: Zulässigkeit der Stiftungserrichtung mittels Erbvertrages, vgl. Art. 81 Abs. 1 ZGB in der Neufassung), teils gilt diese Weiterentwicklungspraxis unverändert als solche (so in den übrigen der vorstehend genannten Fälle).

III. Die neuesten Reformen des Stiftungsrechtes

1. Konkursfähigkeit gemäß Art. 39 Ziff. 12 SchKG

Im Rahmen einer größeren Teilrevision des SchKG (in Kraft seit 1. Januar 1997) wurde mit Art. 39 Ziff. 12 SchKG die *allgemeine* Konkursfähigkeit der Stiftung – und damit auch ihre Wechselbetriebsfähigkeit, vgl. Art. 177 Abs. 1 SchKG – eingeführt (während sie vorher nur in Sonderfällen gegeben war). Auch das revidierte Recht

- 19 BGE 112 II 100, 112 II 471/472 (Abwahl eines Stiftungsrates), BGE 128 III 211 (Ausschließung vom Stimmrecht/Ausstand analog Art. 68 ZGB), BGE 129 III 644 ff. (Ergänzungswahl in den Stiftungsrat).
- 20 Urteil des Bundesgerichts vom 14. Dezember 1989 in Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge (SZS) 1990 S. 195 E. 6b (in BGE 115 II 415 ff. nicht publiziert); nachfolgender kantonaler Entscheid: Blätter für zürcherische Rechtsprechung (ZR) 95/1996 Nr. 32.
- 21 BGE 111 II 97 ff., 112 II 471 ff.
- 22 BGE 105 II 326.
- 23 BGE 124 III 97 ff.
- 24 BGE 103 Ib 165.
- 25 BGE 106 II 112/113, 106 II 114 ff., Urteil des Bundesgerichts vom 15. Februar 1984, in: Repertorio di Giurisprudenza Patria (Rep.) 1985 S. 20 ff. (Ausschluss von *sozialen* Zwecken, wie Heime aller Art, Schulen, Krankenhäuser usw.).
- 26 BGE 119 Ib 51.
- 27 BGE 115 II 415.
- 28 BGE 73 II 86, 93 II 449, 108 II 393.

setzt allerdings einen *Handelsregistereintrag* voraus, d.h. bezüglich Familien- und kirchlichen Stiftungen bleibt es in der Regel bei der früheren Rechtslage.

2. *Stiftungsfusionen und Vermögensübertragungen gemäß Fusionsgesetz*

Durch das – gänzlich neu erlassene – Fusionsgesetz (in Kraft seit 1. Juli 2004) wurden, innerhalb eines besonderen Kapitels über Stiftungen, auch *Fusionen* von Stiftungen ausdrücklich zugelassen (Art. 78–85 FusG), die vorher lediglich auf der Gerichts- und Verwaltungspraxis beruht hatten. Es sind sowohl Absorptions- als auch Kombinationsfusionen zulässig (vgl. Art. 79 Abs. 2 lit. a FusG)²⁹. Voraussetzung ist stets, dass die Fusion »sachlich gerechtfertigt ist und insbesondere der Wahrung und Durchführung des Stiftungszwecks dient. Allfällige Rechtsansprüche der Destinatäre der beteiligten Stiftungen müssen gewahrt werden. Ist im Hinblick auf eine Fusion eine Zweckänderung erforderlich, so findet Artikel 86 des Zivilgesetzbuchs Anwendung« (Art. 78 Abs. 2 FusG). Eine Fusion darf also nicht dazu benutzt werden, um die – strengen – Bedingungen einer wesentlichen Änderung des Stiftungszweckes (Art. 86 ZGB) zu unterlaufen, d.h. es werden grundsätzlich nur Fusionen unter Stiftungen mit bereits ähnlichen bzw. auf denselben Sachgebieten liegenden Zwecken erfolgen. Insgesamt werden daher – wie bis anhin – Fusionen unter »gewöhnlichen« bzw. »klassischen« Stiftungen (d.h. alle Stiftungen außer den gesetzlichen Sonderformen Familien-, kirchliche und Personalfürsorgestiftungen) ein seltenes Ereignis sein. Basis der Fusion ist ein Fusionsvertrag (Art. 79 FusG) samt Stiftungsbilanzen (Art. 80 FusG), welche von Revisoren geprüft werden müssen (Art. 81 FusG). In der Folge sind allfällige Destinatäre mit Rechtsansprüchen zu informieren (Art. 82 FusG); sodann hat eine Genehmigung der Fusion durch die Stiftungsaufsichtsbehörde sowie der Handelsregistereintrag zu erfolgen (Art. 83 FusG). Bezüglich Gläubiger und Arbeitnehmer besteht eine besondere Schutzbestimmung (Art. 85 FusG). Im Rahmen der vorgenannten Normen bestehen im Übrigen Sonderregelungen hinsichtlich Familien- und kirchliche Stiftungen, herrührend aus dem Umstand, dass diese nicht unter staatlicher Aufsicht stehen: So bedarf der Fusionsvertrag bei ihnen der öffentliche Beurkundung (Art. 79 Abs. 3 FusG), weil die Fusion bereits mit der Zustimmung der obersten Stiftungsorgane der beteiligten Stiftungen zum Fusionsvertrag rechtswirksam wird (Art. 84 Abs. 1 FusG); demgegenüber genügt bei den gewöhnlichen Stiftungen Schriftlichkeit (Art. 79 Abs. 3 FusG), da bei ihnen eben noch eine Genehmigung der Stiftungsaufsichtsbehörden dazu kommt. Betreffend die Personalfürsorgestiftungen vgl. hinten Ziff. IV.3 letzter Absatz.

Zulässig sind bei Stiftungen sodann auch *Vermögensübertragungen* (Art. 86/87 FusG), eine Singularsukzession mit Elementen einer Universalsukzession.

Nicht zulässig bei Stiftungen sind dagegen die beiden anderen im Fusionsgesetz geregelten Vorgänge, nämlich *Spaltung* (Art. 29 ff. FusG) und *Umwandlung* (Rechtskleidwechsel ohne Änderung der Rechtsidentität, Art. 53 ff. FusG; im Unterschied

29 Vgl. auch *Hans Michael Riemer*, Die Behandlung der Vereine und Stiftungen im Fusionsgesetz, in: Schweizerische Juristenzeitung (SJZ) 100/2004, S. 201 ff., bes. S. 203.

dazu bedeutet »Umwandlung« i.S.v. Art. 85–86a ZGB nur eine *wesentliche* Zweck- oder Organisationsänderung der Stiftung).

Unzulässig ist darüber hinaus auch die Umwandlung eines *Vereins* in eine Stiftung (vgl. Art. 54 Abs. 5 FusG). Das ist bedauerlich, da es heute in der Schweiz nicht wenige Vereine gibt, die sich zu »Vorstandsvereinen« entwickelt haben (oder es schon immer waren): Das Vereinsvermögen wird durch geeignete Bemühungen der Vereinsvorstandes vermehrt, verwaltet und für den Vereinszweck (Drittbegünstigte) verwendet, ohne dass die Mitglieder bzw. die Mitgliederversammlung effektiv noch eine wesentliche, aktive Rolle spielen. *De facto* besteht in solche Fällen eine »stiftungsmäßige Situation«. Solche Vereine sehen sich nicht selten veranlasst, die faktischen Verhältnissen mit den rechtlichen in Übereinstimmung zu bringen. Diesfalls wäre der Rechtskleidwechsel die naheliegendste und einfachste Lösung, doch muss nach dem Gesagten der Verein aufgehoben und eine Stiftung gegründet werden, wobei allerdings das Vereinsvermögen mittels Vermögensübertragung auf die Stiftung übertragen werden kann, sofern der Verein im Handelsregister eingetragen ist (vgl. Art. 69 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 lit. b FusG).

3. Die Stiftungsrechtsreform vom 8. Oktober 2004 und die Revisionsrechtsreform vom 16. Dezember 2005

Die »große« Revision vom 8. Oktober 2004 (in Kraft seit 1. Januar 2006) brachte effektiv relativ wenig Neues, vielmehr in weiten Teilen nur eine Kodifikation oder eine Klarstellung der bisherigen Gerichts- und Verwaltungspraxis oder dann inhaltlich wenig bedeutsame Änderungen. Ein Teil der Änderungen wird seinerseits durch die Revisionsrechtsreform vom 16. Dezember 2005 (in Kraft voraussichtlich ab 1. Juli 2007) bereits wieder abgeändert. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich daher auf die »konsolidierte« Reform, d.h. auf die wesentlichen Punkte des Rechtszustandes ab voraussichtlich 1. Juli 2007:

In Art. 81 Abs. 1 ZGB wurde »letztwillige Verfügung« durch »Verfügung von Todes wegen« ersetzt und damit, im Sinne der allgemeinen erbrechtlichen Terminologie (vgl. vor und in Art. 467/468 ZGB), auch der *Erbvertrag* als Grundlage einer Stiftungserrichtung von Todes wegen zugelassen (d.h. die erwähnte gegenteilige bundesgerichtliche Praxis wurde »korrigiert«).

In Art. 81 Abs. 3 ZGB wurde ausdrücklich eine *Verbindung zwischen Testamentseröffnungsbehörde und Handelsregisterführer* hergestellt (Mitteilungspflicht), um ein »Verschwinden« von Todes wegen errichteter Stiftungen zu verhindern. Diese Verbindung hatte manchenorts schon vorher bestanden. Bei den Errichtungsfragen ist übrigens nach wie vor diejenige unbeantwortet, bis zu welchem Stadium der Stiftungserrichtung unter Lebenden die Stiftungserrichtung vom Stifter *wiederrufen* werden kann.

In Art. 83a ZGB wird vorgeschrieben, dass die Stiftung ihre Geschäftsbücher nach den Vorschriften des OR über die *kaufmännische Buchführung* zu führen hat (Art. 83a Abs. 1 ZGB), d.h. gemäß Art. 957 ff. OR (diese Bestimmungen waren allerdings schon bisher zumindest Richtschnur für die Buchführung der Stiftungen). Betreibt die Stiftung unmittelbar ein kaufmännisches Unternehmen (Unternehmensstiftung vom Typus Direktträgerstiftung, nicht aber eine solche vom Typus Holdingstiftung

mit bloß indirektem Betreiben eines kaufmännischen Unternehmens durch die Stiftung, insbesondere durch maßgebliche Beteiligung an einer Aktiengesellschaft), so sind die – strengen – aktienrechtlichen Bestimmungen über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung (d.h. Art. 662 ff. OR, welche durch die Revisionsrechtsreform vom 16. Dezember 2005 ihrerseits abgeändert wurden, und Art. 697h OR) entsprechend anwendbar (Art. 83a Abs. 2 ZGB).

In Art. 83b Abs. 1 ZGB wird eine allgemeine Pflicht für Stiftungen zur Bezeichnung einer *Revisionsstelle* statuiert (eine solche war – auf rechtsgeschäftlicher Grundlage – bei Stiftungen schon bisher die Regel). Ausgenommen von dieser gesetzlichen Pflicht sind einerseits die Familien- und kirchlichen Stiftungen (Art. 87 Abs. 1^{bis} ZGB), andererseits jene Stiftungen, die die Stiftungsaufsichtsbehörden gemäß Art. 83b Abs. 2 ZGB/Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen (vom 24. August 2005, in Kraft seit 1. Januar 2006; *dies Verordnung wird noch an die Revisionsrechtsvorlage vom 16. Dezember 2005 anzupassen sein*) individuell von der Revisionsstellenpflicht befreit haben (das kann gemäß Art. 1 der Verordnung erfolgen, wenn die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren kleiner als 200000 Franken ist und die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft). Im Falle der Nichtbefreiung sind grundsätzlich die Vorschriften des OR über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften (Art. 727 ff. OR, ihrerseits in der Fassung vom 16. Dezember 2005) entsprechend anwendbar (Art. 83b Abs. 3 ZGB). Auch diese Bestimmung offenbart übrigens die aktuelle Tendenz des schweizerischen Gesetzgebers, die rechtliche Behandlung von Stiftungen (und Vereinen), namentlich von »großen«, der Behandlung von Aktiengesellschaften anzugleichen (vgl. hierzu auch hinten Ziff. IV.2). Dabei kennt das Aktienrecht seinerseits zwei Revisionstypen (vgl. auch Art. 83b Abs. 4 ZGB): die ordentliche Revision (Art. 727 OR) und die eingeschränkte Revision (Art. 727a OR), je mit besonderen Anforderungen an die Revisionsstelle (Art. 727b und 727c OR). Die Revisionsstelle hat bei Stiftungen der Stiftungsaufsichtsbehörde eine Kopie des Revisionsberichtes sowie aller wichtigen Mitteilungen an die Stiftung zu übermitteln (Art. 83c ZGB), das heißt, es ist für eine »Direktschaltung« zwischen Revisionsstelle und Stiftungsaufsichtsbehörde gesorgt.

Gemäß bisherigem Art. 83 Abs. 2 ZGB hatte bei (anfänglich) ungenügender Stiftungsorganisation die Stiftungsaufsichtsbehörde die nötigen Verfügungen zu treffen. Dabei wurde aber »ungenügend« schon bisher weit ausgelegt, d.h. jede Art von *Organisationsmangel* (einschließlich Fälle von überdimensionierten oder sonstwie unzureichend zusammengesetzten Organen) konnte durch die Stiftungsaufsichtsbehörde verbessert werden. Im Falle von fehlenden *Organträgern (Funktionären)* sah allerdings das Gesetz die Möglichkeit vor, dass die zuständige vormundschaftliche Behörde (auf Antrag der Stiftungsaufsichtsbehörde) einen vormundschaftsrechtlichen Beistand i.S.v. Art. 393 Ziff. 4 ZGB zu ernennen habe. Letztere Regelung hat sich nicht durchwegs bewährt, denn die Vormundschaftsbehörden haben mangels entsprechender Spezialkenntnisse nicht immer ganz glücklich operiert. Mit dem neuen Art. 83d ZGB (wobei gleichzeitig Art. 393 Ziff. 4 ZGB aufgehoben wird) kann nun die Stiftungsaufsichtsbehörde sowohl in *organisatorischer* als auch in *personeller* Hinsicht tätig werden: Sie muss bei ungenügender Organisation, Fehlen eines der vorgeschriebenen Organe (einschließlich Revisionsstelle, sofern keine Befreiung erfolgt ist) oder bei nicht rechtmäßiger Zusammensetzung eines Organs (einschließlich Verstoß gegen die erwähnten Anforderungen an die Revisionsstelle oder dann gegen die Un-

abhängigkeitsvorschriften bezüglich Revisionsstellen, vgl. Art. 728, 729 OR) einschreiten, wobei sie insbesondere der Stiftung Frist zu Herstellung oder Wiederherstellung des rechtmäßigen Zustandes ansetzen oder das fehlende Organ oder dann einen Sachwalter selbst ernennen kann (Art. 83d Abs. 1 Ziff. 1 und 2 ZGB). In der Praxis zu Art. 393 Ziff. 4 ZGB spielte allerdings noch ein anderer Interventionsgrund eine Rolle: Der Stiftungsrat war an sich rechtmäßig zusammengesetzt, aber in sich zerstritten, sodass die Stiftung *de facto handlungsunfähig* war; auch kamen Fälle von Interessenkollisionen von Stiftungsräten im Verhältnis zu »ihrer« Stiftung vor (etwa bei Verantwortlichkeitsprozessen der Stiftung gegen sie) oder es stritten sich verschiedene Personengruppen um die Macht im Stiftungsrat. In allen derartigen Fällen sind in der Praxis ebenfalls Beistandsbestellungen für die Stiftung vorgenommen worden³⁰. Es ist anzunehmen, dass die künftige Praxis – zutreffenderweise – solche Konstellationen auch als Anwendungsfälle von Art. 83d Abs. 1 Ziff. 1 und 2 ZGB ansieht, obwohl sie sich nicht unmittelbar aus Art. 83d Abs. 1 ZGB ergeben.

Gemäß Art. 84a ZGB bestehen nunmehr ausdrückliche Vorschriften betr. »*Maßnahmen bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit*«:

¹Besteht begründete Besorgnis, dass die Stiftung überschuldet ist oder ihre Verbindlichkeiten längerfristig nicht mehr erfüllen kann, so stellt das oberste Stiftungsorgan auf Grund der Veräußerungswerte eine Zwischenbilanz auf und legt sie der Revisionsstelle zur Prüfung vor. Verfügt die Stiftung über keine Revisionsstelle, so legt das oberste Stiftungsorgan die Zwischenbilanz der Aufsichtsbehörde vor.

²Stellt die Revisionsstelle fest, dass die Stiftung überschuldet ist oder ihre Verbindlichkeiten längerfristig nicht erfüllen kann, so legt sie die Zwischenbilanz der Aufsichtsbehörde vor.

³Die Aufsichtsbehörde hält das oberste Stiftungsorgan zur Einleitung der erforderlichen Maßnahmen an. Bleibt dieses untätig, so trifft die Aufsichtsbehörde die nötigen Maßnahmen.

⁴Nötigenfalls beantragt die Aufsichtsbehörde vollstreckungsrechtliche Maßnahmen; die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Eröffnung oder den Aufschub des Konkurses sind sinngemäß anwendbar.«

Mit »vollstreckungsrechtlichen Maßnahmen« ist dabei namentlich die Konkurseröffnung gemeint; was die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Eröffnung oder den Aufschub des Konkurses betrifft, so wird mit dieser weiteren Verweisung auf das Aktienrecht im Einzelnen auf Art. 725a OR verwiesen. Die in Art. 84a ZGB enthaltenen Kompetenzen der Stiftungsaufsichtsbehörde stellen *spezielle Aufsichtsmittel* dar (ebenso wie die im Zusammenhang mit Art. 83b–83d ZGB erwähnten). Die allgemeinen *Aufsichtsmittel* der Stiftungsaufsichtsbehörden sind dagegen nach wie vor nicht kodifiziert (vgl. hierzu hinten Ziff. IV.1).

Art. 85/86 ZGB betreffend *wesentliche Organisations- und Zweckänderungen* (»Umwandlungen«) bei Stiftungen wurden nur bezüglich der sachlichen Zuständigkeit geändert, während Art. 86b ZGB betr. die – von weniger strengen Voraussetzungen abhängigen – *unwesentliche Änderungen der Stiftungsurkunde* nur eine Kodifikation der bisherigen Lehre und Rechtsprechung darstellt.

Im Übrigen befindet sich aber die einzige wirkliche Neuerung des Schweizerischen Stiftungsrechtes – sie wurde denn auch als »Flexibilisierung«, »Modernisierung« und

30 Vgl. zum Beispiel BGE 126 III 499 ff.; ähnlich ein Urteil des Bundesgerichts vom 15. März 2005 (5C.255/2004) betreffend einen *Verein* (Hinweis in SJZ 101/2005 S. 497 Ziff. II lit.A).

»innovative Verbesserung« desselben qualifiziert – in diesem Bereich, und zwar ist es Art. 86a ZGB

»¹Die zuständige Bundes- oder Kantonsbehörde ändert den Zweck einer Stiftung auf Antrag des Stifters oder auf Grund von dessen Verfügung von Todes wegen, wenn in der Stiftungsurkunde eine Zweckänderung vorbehalten worden ist und seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letzten vom Stifter verlangten Änderung mindestens zehn Jahre verstrichen sind.

²Verfolgt die Stiftung einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck nach Art. 56 Buchstabe g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, so muss der geänderte Zweck ebenfalls öffentlich oder gemeinnützig sein.

³Das Recht auf Änderung des Stiftungszwecks ist unerblich und unübertragbar. Ist der Stifter eine juristische Person, so erlischt dieses Recht spätestens 20 Jahre nach der Errichtung der Stiftung.

⁴Haben mehrere Personen die Stiftung errichtet, so können sie die Änderung des Stiftungszwecks nur gemeinsam verlangen.

⁵Die Behörde, welche die Verfügung von Todes wegen eröffnet, teilt der zuständigen Aufsichtsbehörde die Anordnung zur Änderung des Stiftungszwecks mit.«

Mit dieser Bestimmung³¹ wurde gleichzeitig ein noch weitergehender Lösungsvorschlag fallen gelassen, der einen Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter zugelassen hätte³².

Ich war, bin und bleibe gegenüber dem Abänderungsvorbehalt sehr skeptisch; dies nicht etwa nur aus begrifflichen Gründen (Verfügungsrecht über die Stiftung als Verstoß gegen den anstaltlichen Charakter derselben und damit Überschreitung der Grenzen zur Körperschaft), sondern auch, weil mich, aufgrund meiner langjährigen Beraterstätigkeit, die Begründung (Meinungsänderung des Stifters) nicht überzeugt hat (»ehrliche« Abänderungsbedürfnisse und -wünsche dieser Art tauchen höchst selten auf, und es kann ihnen nötigenfalls in allgemeiner Form bei der Stiftungerrichtung Rechnung getragen werden). Vor allem aber bin ich deswegen ablehnend, weil der Abänderungsvorbehalt Missbräuche begünstigt: Zwar wurde zuletzt noch Abs. 2 in Art. 86a ZGB aufgenommen (bei steuerbefreitem Stiftungszweck muss der abgeänderte Zweck ebenfalls steuerbefreit sein), doch bedeutet dies, dass jeder Stifter, der bereit ist, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, später seine Stiftung auch in eine solche mit wirtschaftlichem Zweck³³ abändern und das Vermögen dadurch wieder an sich ziehen kann. In der Zwischenzeit bleibt es allen Gläubigern des Stifters (Geschäftspartner, Familienangehörige, Fiskus usw.) entzogen, ja die Stiftung könnte auf diese Art und Weise insgesamt sogar als Geldwaschmaschine benutzt werden.

31 Hiezu eingehend *Regina E. Aebi-Müller*, Die Zweckänderung bei der Stiftung nach der Stiftungsrechtsrevision vom 8. Oktober 2004 und nach In-Kraft-Treten des Fusionsgesetzes, in: *Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins (ZBJV)* 141/2005, S. 721 ff.; *Thomas Sprecher*, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zürich 2006, S. 123 ff.; *Harold Grüninger*, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I (Art. 1–456 ZGB), 3. Aufl., Basel 2006, Art. 86a.

32 Vgl. *Hans Michael Riemer*, Wollen wir im schweizerischen Stiftungsrecht liechtensteinische Verhältnisse? Kritische Bemerkungen zur parlamentarischen Initiative Schiesser vom 14. Dezember 2000, in: *Hans Michael Riemer/Reto Schiltknecht* (Hrsg.), Aktuelle Fragen zum Stiftungsrecht, Bern 2002, S. 9 ff.

33 Vgl. betreffend deren Zulässigkeit vorn bei und in Fn. 17.

Gemäß Art. 88/89 ZGB erfolgt nunmehr eine allfällige *Aufhebung* einer Stiftung – sofern sie nicht durch Änderung der Stiftungsurkunde »gerettet« werden kann (Art. 88 Abs. 1 Ziff. 1 ZGB) – ausschließlich durch eine Behörde (in der Regel wird die Stiftungsaufsichtsbehörde hier ebenfalls eingesetzt werden; bei Familien- und kirchlichen Stiftungen ist es das Gericht Art. 88 Abs. 2 ZGB), sei es wegen Unerreichbarkeit des Zwecks (Hauptfall: Vermögensverlust), sei es wegen widerrechtlich oder unsittlich gewordenem Zweck. Das bedeutet effektiv keine größere Änderung gegenüber dem bisherigen Recht: Die bisherige Aufhebung »von Gesetzes wegen« bei Unerreichbarkeit des Zwecks machte gemäß Lehre und Praxis immerhin eine Feststellungsverfügung der zuständigen Behörde nötig, und die bisherige gerichtliche Aufhebung wegen widerrechtlich oder unsittlich gewordenem Stiftungszweck war ein faktisch sehr seltener Fall.

IV. Künftige Reformen des schweizerischen Stiftungsrechts³⁴

1. Kodifikation des Stiftungsaufsichtsrechts

Nicht durchsetzen konnte sich im Vorfeld der Stiftungsrechtsreform vom 8. Oktober 2004 mein Vorschlag, auch das Stiftungsaufsichtsrecht zu kodifizieren, insbesondere auch die verschiedenen Aufsichtsmittel. Im Zusammenhang mit den Turbulenzen um die Rau-Stiftungen hat nun aber die Geschäftsprüfungskommission des Ständerates (= Länderkammer des schweizerischen Parlamentes) verlangt, dass u.a. »die Grundsätze der Stiftungsaufsicht, die wichtigsten Aufsichtsmaßnahmen sowie die Bedingungen ihrer Ausübung in einer formellen Rechtsgrundlage zu verankern« seien³⁵.

2. Offenlegung von Vergütungen

Im Rahmen einer neuerlichen Reform des Aktienrechts (Vorentwurf vom Dezember 2005) sollen auch Stiftungen (ausgenommen Familien- und kirchliche Stiftungen) zur »Offenlegung der Vergütungen« verpflichtet werden:

»Das oberste Stiftungsorgan muss der Aufsichtsbehörde jährlich die Summe der ihm ausgerichteten Vergütungen bekannt geben. Gegebenenfalls müssen auch die Vergütungen an die Geschäftsleitung bekannt gegeben werden« (Art. 84c ZGB Vorentwurf).

Eine Einschränkung bezüglich der Größe der Stiftung soll hier also nicht erfolgen. Diese Bestimmung wäre ein weiterer Schritt zur erwähnten Angleichung von Stiftungen (und Vereinen) an die Aktiengesellschaften (und allenfalls an andere rein kommerziell tätige juristische Personen).

34 Weitergehende Revisionsvorschläge bei *Parissima Vez*, La fondation: lacunes et droit désirable, Diss. Bern 2004, Abhandlungen zum schweizerischen Recht (ASR) H.687, bes. 325 ff., 335 ff.

35 Aspekte der Stiftungsaufsicht am Beispiel der Stiftungen von Dr. Gustav Rau. Bericht der Geschäftsprüfungskommission des Ständerates, vom 17. April 2006 (nicht publiziert), S. 23.

3. Personalfürsorge- bzw. Personalvorsorgestiftungen

Zu den Eigenheiten des schweizerischen Sozialversicherungssystems gehört die große Bedeutung der *beruflichen Vorsorge* bzw. Betriebspensionen – als sog. 2. Säule, neben der staatlichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge³⁶. Diese 2. Säule akkumuliert derzeit ein Kapital von über 600 Milliarden Franken. Träger dieses Vermögens sind ganz überwiegend³⁷ privatrechtliche Stiftungen (sog. Personalvorsorge- oder Personalfürsorgestiftungen); dabei gibt es auch sog. Sammel- und Gemeinschaftsstiftungen, d.h. Personalvorsorgeeinrichtungen, die, teilweise mit intern getrennten »Kassen«, jeweils das Vorsorgevermögen aus *zahlreichen* Arbeitgeberfirmen enthalten.

Bis zur erwähnten Einführung von Art. 89^{bis} ZGB im Jahre 1958 enthielt das ZGB keine Sondernormen zu diesem Typus von Stiftungen, vielmehr galt auch für sie grundsätzlich das allgemeine Stiftungsrecht. Letzteres ist auch seither so geblieben, doch gehen bei Abweichungen die Sondernormen den allgemeinen Normen selbstverständlich vor (zum Beispiel ein gesetzliches Mitbestimmungsrecht der Begünstigten, Art. 89^{bis} Abs. 3 ZGB, das dem allgemeinen Stiftungsrecht unbekannt ist und dort gegebenenfalls einer rechtsgeschäftlichen Einführung bedarf).

Die trotz der Sondernorm bestehende gemeinsame rechtliche Basis hat dazu geführt, dass das Stiftungsrecht insgesamt nicht selten anhand von höchstrichterlichen Urteilen betreffend Personalvorsorgestiftungen weiterentwickelt wurde, das heißt nicht wenige der vorn Ziff. II aufgeführten Urteile sind im Zusammenhang mit solchen Stiftungen ergangen: so betreffend der Haftung der Stiftungsorgane gegenüber der Stiftung³⁸, Aufsichtsmittel³⁹, unwesentliche Urkundenänderungen⁴⁰, Grundsatz der Zweckänderung vor Stiftungsaufhebung⁴¹, Zulässigkeit von Stiftungsfusionen⁴². Bezüglich der *Vermögensanlage* gewöhnlicher Stiftungen wurden die entsprechenden gesetzlichen Vorschriften für Personalvorsorgestiftungen ausdrücklich als »Orientierungshilfe« für gewöhnliche Stiftungen qualifiziert⁴³; auch die erwähnte Institution *Sammelstiftung* für Personalvorsorge (*eine* Stiftung mit zahlreichen internen »Kassen« für die einzelnen angeschlossenen Arbeitgeberfirmen) wurde in neuester Zeit für gewöhnliche Stiftungen entsprechend nutzbar gemacht: Sammelstiftungen mit je einer »Kasse« und eigenem Zweck pro Spender (namentlich bei kleineren Vermögen), wobei die Anlage und Verwaltung des Vermögens den zentralen Organen der (Sam-

36 Die zahlreichen diesbezüglichen Erlasse finden sich in SR 831.40 ff.; Haupterlass: Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (*BVG*), vom 15. Juni 1982 (mit zahlreichen seitherigen Änderungen), SR 831.40.

37 Daneben gibt es noch öffentlich-rechtliche Vorsorgeeinrichtungen für die Arbeitnehmer der öffentlichen Hand sowie einige wenige privatrechtliche Vorsorgegenossenschaften, vgl. im Einzelnen *Hans Michael Riemer/Gabriela Riemer-Kafka*, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, 2. Aufl., Bern 2006 (Stämpfli juristische Lehrbücher), § 1 N 35, und betreffend diese Personalvorsorgestiftungen im Einzelnen §§ 2 und 3.

38 Bei und in Fn. 20.

39 Bei und in Fn. 22.

40 Bei und in Fn. 24.

41 Bei und in Fn. 26.

42 Bei und in Fn. 27.

43 Bei und in Fn. 23.

mel-) Stiftung obliegt oder jedenfalls übertragen werden kann; man hat es hier also mit einer Art *Kumulation von unselbständigen Stiftungen* zu tun. Umgekehrt dienen die Urteile zu den gewöhnlichen Stiftungen kaum je als Präjudizien bei Entscheidungen zu den Personalvorsorgestiftungen, doch stützen sich letztere Urteile nicht selten auf die *allgemeine stiftungsrechtliche Lehre*.

Ausgehend von Art. 89^{bis} ZGB ist nun aber in neuerer und neuester Zeit eine immer stärkere *Emanzipation* des Rechtes der Personalvorsorgestiftungen vom Rechte der übrigen Stiftungen erfolgt, insbesondere durch die zahlreichen Verweisungen auf die zusätzliche Anwendbarkeit von *BVG-Bestimmungen* in Art. 89^{bis} Abs. 6 ZGB (derzeit in nicht weniger als 23 Ziffern, wobei in manchen auf mehrere BVG-Bestimmungen verwiesen wird; diese Verweisungen umfassen heute erheblich mehr Bestimmungen als das allgemeine Stiftungsrecht in den revidierten Artikeln 80–89 ZGB); das bedeutet, dass die Personalvorsorgestiftung sich immer mehr zu einer eigenständigen Rechtsform, neben den sonstigen Stiftungen, entwickelt hat.

Im erwähnten Fusionsgesetz wurde dem seitens des Gesetzgebers bereits Rechnung getragen, indem in Art. 78–87 FusG die Fusion und die Vermögensübertragung von Stiftungen und in Art. 88–97 FusG die Fusion, Umwandlung und Vermögensübertragung von Vorsorgeeinrichtungen getrennt geregelt sind. Entsprechende Bestrebungen bestehen auch sonst: Ich habe 2003/2004 einen Expertenkommission des Bundesamtes für Sozialversicherung (BSV) präsiert, die im April 2004 einen Bericht »Rechtsformen der Vorsorgeeinrichtungen in der beruflichen Vorsorge« vorgelegt hat, welcher die Schaffung einer neuen Rechtsform (auf anstaltlicher Basis) »Vorsorgeeinrichtung« vorschlägt. Eine Umsetzung dieses Vorschlages ist aber bisher noch nicht erfolgt.

V. Corporate Governance-Diskussion bei Stiftungen

In der Schweiz existieren seit langem (wenn auch gelegentlich revidierte) Richtlinien der Organisation ZEWO⁴⁴ (Schweizerische Fachstelle für gemeinnützige, spendensammelnde Organisationen, Zürich; ursprünglich ein Verein, heute selbst eine Stiftung), welche Verhaltensregeln für gemeinnützige Stiftungen (und Vereine) umfassen, die öffentlich Spenden sammeln (zum Beispiel betreffend personelle Trennung von Leitungs- und Geschäftsführungsorganen, Ausstands- und Unvereinbarkeitsvorschriften, Honorierung von Leitungsorganen). Wer sich diesen Verhaltensregeln unterzieht, darf – gegen Entgelt – bei seinen öffentlichen Spendenaktionen die sog. ZEWO-Marke verwenden und damit dokumentieren, dass die betreffende Organisation die Standards der ZEWO erfüllt. Diese ZEWO-Richtlinien werden nicht als Corporate Governance-Richtlinien bezeichnet, haben aber eine solche Funktion. Entsprechendes gilt teilweise für die ebenfalls seit längerem existierenden Musterstiftungsurkunden von Stiftungsaufsichtsbehörden.

Animiert durch den Erlass von Corporate Governance-Richtlinien für börsennotierte Publikumsaktiengesellschaften haben in neuester Zeit zwei weitere Organisati-

44 Direkt erhältlich ab Internet www.zewo.ch.

onen von gemeinnützigen Stiftungen ebenfalls derartige Corporate Governance-Richtlinien bzw. »Codes« publiziert⁴⁵. Weitere solcher »Codes« sollen folgen.

Alle diese »Codes« sind aus verschiedenen Gründen nicht unproblematisch⁴⁶: Sie wenden sich an unterschiedliche, nicht ohne weiteres abgrenzbare, aber sich teilweise überschneidende Adressatenkreise, wobei die Richtlinien unter sich, auch in wesentlichen Punkten, einen unterschiedlichen Inhalt aufweisen. Das ist nicht weiter erstaunlich, da die Unterschiede unter den einzelnen Stiftungen unter verschiedensten Gesichtspunkten (Größe, Zweck, Zusammensetzung des Vermögens, Art und Stadium der Finanzierung usw.) sehr groß sind. Klarzustellen ist auf alle Fälle, dass es sich bei diesen »Codes« nur um rechtsgeschäftliches und nicht um objektives Recht handeln kann, auch nicht um »soft law« mit doch irgendeiner Verbindlichkeit, d.h. sie sind nur für jene Stiftungen verbindlich, die sich einem »Code« gesetzeskonform (und dies sowohl verfahrensmäßig als auch inhaltlich) unterstellt haben. Auch eine Füllung von Gesetzeslücken mit Hilfe solcher »Codes« wird nur ausnahmsweise möglich sein: Nicht nur stellt die erwähnte inhaltliche Unterschiedlichkeit der »Codes« eine solche Lückenfüllung in Frage, sondern auch der Umstand, dass die Weitmachigkeit des schweizerischen Stiftungsrechtes *nicht ohne weiteres und generell* eine Lückenhaftigkeit des objektiven Rechts bedeutet, vielmehr dem rechtsgeschäftlichen Gestaltungsbereich des individuellen Stifters möglichst viel Raum lassen will (um so auch die »Stiftungsfreudigkeit« anzuregen); ohne eine solche rechtsgeschäftliche Regelung des Stifters (und auch des Stiftungsrates, falls der Stifter diesem einen regulatorischen Gestaltungsspielraum belassen hat) soll dann eben in vielen Fällen *gar keine Vorschrift bestehen* (insbesondere *keine einschränkende Pflicht*), und es sind nicht einfach ersatzweise solche »Codes« anwendbar⁴⁷.

VI. Zusammenfassung

Das Stiftungsrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches von 1907/1912 war während des ganzen 20. Jahrhunderts eine »ruhige« Materie, d.h. die Weiterentwicklung

45 »Swiss Foundation Code« (Basel 2005, Verlag Helbing & Lichtenhahn) der Organisation »Swiss Foundation« (Zürich); »Swiss NPO-Code«, direkt erhältlich ab Internet www.kpgh_npocode.htm, der »Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten großer Hilfswerke« (diese Organisation bzw. ihr »Code« umfasst auch *Vereine*).

46 Vgl. im Einzelnen *Hans Michael Riemer*, Corporate Governance-Richtlinien für Vereine und Stiftungen aus juristischer Sicht, in: SJZ 102/2006 S. 513 ff. = VM (Verbands-Management; Universität Freiburg/Schweiz) 32/2006 H.3/06 S. 44 ff.

47 So darf etwa die vereinsrechtliche Ausstandsvorschrift (Art. 68 ZGB), welche analog auch auf Stiftungen anzuwenden ist (vorn Fn. 19), nicht einfach auf weitere Personen (etwa auf die in Art. 68 ZGB nicht vorgesehenen Seitenverwandten) ausgedehnt werden (es sei denn, eine entsprechende »Code«-Regel sei von der betreffenden Stiftung in ihre Stiftungsurkunde oder in ihr Stiftungsreglement übernommen worden). Unvereinbarkeitsbestimmungen (Verbot der gleichzeitigen Mitgliedschaft von sich nahestehenden Personen in Stiftungsorganen) kennt das schweizerische Stiftungsrecht überhaupt nicht; ein derartiges Verbot gilt daher für die einzelne Stiftung nur, falls eine entsprechende »Code«-Regel von ihr übernommen wurde.

erfolgte kaum durch formelle Gesetzesreformen, vielmehr (abgesehen von der Einführung von Art. 89^{bis} ZGB betreffend Personalfürsorgestiftungen im Jahre 1958) hauptsächlich durch die Verwaltungspraxis und die höchstrichterliche Rechtsprechung. Das hat sich gleich zu Beginn des 21. Jahrhunderts stark geändert: Das Fusionsgesetz von 2003/2004 (ein Sondergesetz, ohne Einfügung in die Privatrechtskodifikation) brachte auch für Stiftungen eine ausdrückliche Regelung betreffend Fusionen (sowie Vermögensübertragungen), die »große« Stiftungsreform von 2004/2006 brachte eine ganze Reihe von Neuerungen, seien es Kodifikationen oder Klarstellungen der bisherigen Praxis, seien es effektive Neuerungen. Als 3. Reform ist die Revisionsrechtsvorlage (von 2005; in Kraft voraussichtlich ab 1. Juli 2007) zu erwähnen, welche Änderungen im Bereiche der Buchführung und der Revisionsstellen von Stiftungen (teilweise bereits wieder in Abänderung der Stiftungsrechtsreform von 2004/2006) brachte. Auch in absehbarer Zukunft ist mit Reformen zu rechnen, so im Bereiche der Stiftungsaufsicht (Kodifikation der Rechtsgrundlagen der Aufsichtsmittel) und der Offenlegung von Vergütungen für Stiftungsorgane. Zur Diskussion steht auch, die Personalfürsorgestiftungen vom allgemeinen Stiftungsrecht abzukoppeln und sie zu einer eigenen Kategorie juristischer Personen anstaltlicher Natur auszugestalten. Schließlich gibt es in der Schweiz auch vermehrt private Richtlinien zur Corporate Governance bei Stiftungen.

VII. Summary

During the entire 20th century the foundation law of the Swiss Civil Code 1907/12 was "dormant", in that (apart from the introduction of Art. 89 ZGB regarding personal retirement provision in 1958) any development of the law derived far less from formal legal reform than from administrative practice and case law handed down by the Swiss Federal Supreme Court. This changed radically from the very outset of the 21st century. The Fusion Act (Fusionsgesetz) 2003/2004 (a separate enactment not integrated into codified private law) brought an express regulation regarding fusions for foundations (as well as transfer of assets), the "great" foundation reform 2004/2006 brought a range of innovations, whether as codification or clarification of previous practice or as effective innovation.

As a third reform the revision proposals of 2005, due to come into force from 01 July 2007, should be mentioned, which bring changes in the area of accounting and the audit division (Revisionsstelle) of foundations (partially again in the modification or amendment of the Foundation Reform 2004/2006). In the foreseeable future reforms are also to be expected in the field of foundation supervising (codification of legal basis of control measures) and the disclosure of remuneration of foundation bodies (Organe). There is also discussion regarding separating personal provision foundations from general foundation law and creating a discrete of legal person with an institutional character. Finally Switzerland also increasingly has private guidelines for the corporate governance of foundations.

Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen

THEODOR SIEGEL

<p>I. Offene Probleme bei Rechnungslegung und Transparenz. 177</p> <p>II. Rechnungslegungsadressaten, relevante Interessen und zweckentsprechende Instrumente. 178</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Grundlagen der Analyse 178</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Ziele und Interessen. 180</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Instrumente. 182</p> <p>III. Gegenwärtige Kodifizierung und Praxis 196</p>	<p style="padding-left: 20px;">1. Vereine: Interpretationen zivilrechtlicher Regelungen 196</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Stiftungen: Interpretationen zivilrechtlicher Regelungen 198</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Steuerrechtliche Regelungen für gemeinnützige Körperschaften 201</p> <p>IV. Kritik und Folgerungen 203</p> <p>V. Zusammenfassung. 205</p> <p>VI. Summary 206</p>
--	---

I. Offene Probleme bei Rechnungslegung und Transparenz

Nach der nun schon »klassischen« Äußerung von *Marcus Lutter* im Jahre 1988, dass das Rechnungswesen von Vereinen und Stiftungen »geradezu archaisch« anmute¹, hat sich nichts Entscheidendes an diesem Zustand geändert. Seit den 60er Jahren werden Verbesserungen von Rechnungslegung und Publizität angemahnt.² Auch 2003 musste die Publizität von Stiftungen weiterhin als »terra incognita« charakterisiert werden³; 2004 wurde von *W. Rainer Walz* erneut eine »in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte« angemahnt⁴. Der vorliegende Beitrag setzt hier an. Auf ver-

1 *Marcus Lutter*: Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, in: Betriebs-Berater, 43. Jg. (1988), S. 489–497, hier S. 490.

2 Vgl. zu Vereinen: *Hannelore Hemmerich*: Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, Heidelberg 1982, S. 114–116; *Karsten Schmidt*: Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, Heidelberg 1984, S. 188. Zu Stiftungen: *Kurt Ballerstedt* bzw. *Ernst-Joachim Mestmäker*: Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen? Gutachten bzw. Referat; in: Verhandlungen des Vierundvierzigsten Deutschen Juristentages Hannover 1962, Band I, 5. Teil, S. 1–52, bzw. Band II, S. 63 – G30, hier S. G22 – G24, Tübingen 1962 bzw. 1964; *Kurt Miblhäuser*: Publizität bei Stiftungen, München 1970. Hinzuweisen ist auch auf erfolglose Gesetzentwürfe der *Bundestagsfraktion von Bündnis 90/Die Grünen* 1997 sowie der *Bundestagsfraktion der F.D.P.* 1999; vgl. *Claus Koss*: Rechnungslegung der Stiftung, Düsseldorf 2003, S. 51, mit Quellenangaben.

3 So *Daniela Matthäus*: Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, in: Deutsches Steuerrecht, 41. Jg. (2003), S. 254–259, hier S. 254. Ähnlich *Berit Sandberg*: Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, Baden-Baden 2001, S. 7: »weißer Fleck auf der Forschungslandkarte«.

4 *W. Rainer Walz*: Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, in: Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sek-

pflichtende zweckmäßige Rechnungslegung und – in Verbindung mit einer Pflichtprüfung – Transparenz bzw. Publizität gegenüber bestimmten Personenkreisen ist weiterhin zu drängen; offene Forderungen sollen hier aus ökonomischer Sicht unterstrichen und ergänzt werden.

So ist es das Anliegen dieser Abhandlung, die – ungeachtet der in den Jahren 1995 bis 2006 erfolgten Stellungnahmen des *Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)*⁵ – weiterhin gegebenen Defizite in Rechnungslegung, Prüfung und Publizität⁶ zu analysieren, indem ein Soll-Zustand auf der Basis berechtigter Informationsinteressen erarbeitet wird (Abschnitt II), dem anschließend der Ist-Zustand gegenübergestellt wird (Abschnitt III), so daß aus dem Vergleich Kritik und Folgerungen abgeleitet werden können (Abschnitt IV).

II. Rechnungslegungsadressaten, relevante Interessen und zweckentsprechende Instrumente

1. Grundlagen der Analyse

Defizite bei Rechnungslegung und Transparenz festzustellen, setzt normative Vorstellungen über berechnigte Adressaten und diejenigen Informationsbedürfnisse voraus, welche die Rechnungslegung befriedigen soll. Anders als meist in der Literatur wird hier nicht vom Istzustand ausgegangen und dieser unmittelbar beurteilt; vielmehr werden – in ökonomischer Argumentationsfolge – zunächst Ziele diskutiert und daraus zweckentsprechende Instrumente abgeleitet, um letztere anschließend mit den vorhandenen Regelungen zu vergleichen.⁷

Während zur Rechnungslegung im Unternehmensbereich – vom z.T. erforderlichen Übergang zum hier irrelevanten System der IFRS abgesehen – nur Detailfragen offen sind, sind im Dritten Sektor erhebliche grundsätzliche Fragen zu diskutieren. Zwar gibt es Berührungspunkte bei den Aufgabenstellungen der Rechnungslegung;

tor, Hrsg. W. Rainer Walz, Köln/Berlin/München 2004, S. 1–13. Vgl. hierzu auch *Ulrich Segna*: Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, in: *Deutsches Steuerrecht*, 44. Jg. (2006), S. 1568–1573.

5 *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.*: Stellungnahme HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 48. Jg. (1995), S. 698–705; Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 53. Jg. (2000), S. 391–399; Prüfungsstandard: Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740), in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 53. Jg. (2000), S. 385–391; Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14), in: *IDW-Fachnachrichten*, 59. Jg. (2006), S. 358–367; Prüfungsstandard: Prüfung von Vereinen (IDW PS 750), in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 59. Jg. (2006), S. 646–651.

6 Publizität wird hier also weniger als Registerpublizität, sondern als Rechnungslegungspublizität verstanden. Zu den Begriffen vgl. etwa *Peter Eichborn/Jens Heiling/Brent Schanbacher*: Stiftungszweck und Rechenschaftslegung, in: *Stiftung & Sponsoring*, 7. Jg. (2004), Nr. 3, Die roten Seiten, hier S. 2.

7 Ein ähnliches Vorgehen wählt *Marion Læve*: Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, Berlin 2003.

doch liegen gegenüber Vereinen und Stiftungen wesentliche Unterschiede vor. Während sich die Aufgaben der externen Rechnungslegung von Unternehmen in eine Informationsfunktion (über die »Vermögens-, Finanz- und Ertragslage«⁸) und eine Ausschüttungsbemessungsfunktion⁹ gliedern lassen, entfällt die letztgenannte Aufgabe bei Vereinen und Stiftungen naturgemäß¹⁰, während die Informationsaufgabe weitgehend anders geartet ist. Diese Unterschiede lassen sich bereits an den ungleichen Adressaten der Rechnungslegung erkennen: An die Stelle der Eigen- und Fremdkapitalgeber als Hauptadressaten der Unternehmens-Rechnungslegung treten hier andere Interessenten, wodurch insbesondere der im HGB als Jahresabschlussziel verankerte Gläubigerschutz nur am Rande relevant ist¹¹.

Bei der vorzunehmenden Analyse ist wegen erheblicher Unterschiede zwischen den Institutionen nach Vereinen und Stiftungen weitgehend differenziert vorzugehen. Auf Besonderheiten bei Unterformen kann nicht eingegangen werden. Im wesentlichen sei einerseits von rechtsfähigen Idealvereinen und andererseits von bürgerlich-rechtlichen Stiftungen im Sinne der §§ 80–88 BGB ausgegangen. I.d.R. wird im Folgenden angenommen, dass es sich um gemeinnützige Non-Profit-Organisationen im Sinne von § 52 AO handelt. Zu verweisen ist jedoch auch auf gravierende Defizite bei Großvereinen vom Typ des ADAC e.V., die als solche nicht gemeinnützig sind¹².

Obwohl die meisten Vereine und viele Stiftungen lediglich von begrenztem oder lokalem Interesse sind, wird in der folgenden Analyse grundsätzlich von Einschränkungen aufgrund der Größenordnung abstrahiert. Für die Ergebnisse bedeutet dies, dass je nach Situation Abstriche in Betracht kommen, ähnlich wie das Handelsbilanzrecht unterschiedliche Anforderungen an Rechnungslegung, Prüfung und Publizität je nach Rechtsform sowie Größenklasse¹³ stellt. Bei Betrachtung kleinerer Vereine bzw. Stiftungen werden sich manche Details möglicher Rechnungslegung als irrelevant erweisen; allfällige Erleichterungen sollen hier nicht auf grundsätzlicher Ebene diskutiert, sondern auf eine pragmatische Ebene verlagert werden.

8 So § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB für Kapitalgesellschaften.

9 Da die Basis der Gewinnverwendung bestimmt wird, besser als »Einkommensmessungsfunktion« bezeichnet: so *Dieter Schneider*: Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München/Wien 1997, u.a. S. 8.

10 Zum Verein vgl. *IDW HFA 14* (FN 5), Tz. 15. Eine gewisse »Zahlungsbemessungsfunktion« ergibt sich jedoch bezüglich der Kapitalerhaltung bei Stiftungen (hierzu unten in Abschnitt II. 3. a); vgl. *IDW HFA 5* (FN 5), Tz. 29; *Manfred Orth*: Zur Rechnungslegung von Stiftungen, in: *Der Betrieb*, 50. Jg. (1997), S. 1341–1351, hier S. 1334; *Oskar Walter/Isabel Nazari Golpayegani*: Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, in: *Deutsches Steuerrecht*, 38. Jg. (2000), S. 701–708, hier S. 703.

11 Zur untergeordneten Rolle der Fremdfinanzierung vgl. *Sandberg* (FN 3), S. 117, mit Bezug auf Stiftungen.

12 Allerdings sind Untergliederungen z.B. des ADAC e.V. als gemeinnützige Körperschaften anerkannt; vgl. *Rolf Wallenhorst*, Kapitel A – F, K, L in: *Troll/Wallenhorst/Halaczinsky*: Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Aufl., München 2004, hier Kap. C Rz. 4a.

13 Bei Kapitalgesellschaften; vgl. § 267 Abs. 1–3 HGB (§ 293 Abs. 1 HGB für Konzerne).

2. Ziele und Interessen

a) Vereine

Die Anforderungen an Rechnungslegung und Transparenz beim Verein ergeben sich aus dem in der Satzung geregelten Vereinszweck. Über die Aufgabenerfüllung rechenchafts- und damit auch rechnungslegungspflichtig ist der Vereinsvorstand. Adressat sind zuvörderst die Vereinsmitglieder.

Neben verbaler Berichterstattung ist auch eine quantitative Rechnungslegung zu verlangen. Vielfach spiegelt sich das Vereinsgeschehen im finanziellen Bereich, über dessen Stand und Entwicklung in einer Jahresrechnung zu berichten ist. Auch wenn die Vereinsmitglieder im allgemeinen bei ungestörtem Ablauf des Vereinsgeschehens solide finanzielle Umstände unterstellen, sind sie grundsätzlich an der »Vermögens-, Finanz- und Ertragslage« des Vereins interessiert.

Zur »Ertragslage« ist hier die Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben (aber auch in der aktuellen Periode nicht zahlungswirksamer Erfolgseinflüsse), einerseits differenziert nach Mitgliedsbeiträgen, Spenden und anderen Zuwendungen und andererseits fokussiert auf die vereinsgemäße Mittelverwendung, von Interesse.

Eine Bilanz wird schon deshalb benötigt, um die »Vermögenslage« des Vereins zu klären. Vereinsmitglieder können ein Interesse haben, die den Verein gehörenden Vermögensgegenstände (insbesondere in Form von Sachanlagen, Finanzanlagen, liquiden Mitteln, Forderungen), aber auch die Schulden (z.B. aus Beschaffungen oder ausstehende Lohnzahlungen bis hin zu Pensionsrückstellungen) zu erfahren.

Da auch Vereine durch drohende Überschuldung oder Illiquidität bestandsgefährdet sein können, ist der Vermögenslage auch deshalb Beachtung zu schenken, aber auch der »Finanzlage« hinsichtlich der in absehbarer Zeit zu erwartenden Liquiditätssituation. Im Zusammenhang hiermit interessiert ein Wirtschaftsplan für die nächste Periode.

Großvereine verfügen häufig über Beteiligungen. Auch wenn die Beziehungen zwischen den Einheiten im einzelnen zutreffend abgebildet sind, ergibt sich kein zutreffendes Bild über den Gesamtkomplex, z.B. wenn Erträge und Aufwendungen aus Leistungsbeziehungen innerhalb der Gesamtheit zu konsolidieren sind. Offensichtlich ist hier dasselbe Instrument wie im Handelsrecht für verbundene Unternehmen zielführend: ein Konzernabschluss.¹⁴

Der Vereinszweck kann insbesondere darin bestehen, bestimmte Personenkreise zu begünstigen. Daraus entsteht bei konkret benannten Förderungsempfängern ein berechtigtes Informationsinteresse. Ob ein entsprechendes Ziel bei nur potenziell Begünstigten anzuerkennen ist, erscheint zweifelhaft. Hier kommen vielmehr Interessen der Allgemeinheit an der Rechnungslegung von Vereinen in Frage. Jedoch ist ein In-

¹⁴ So auch *W. Rainer Walz*: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, in: *Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, Hrsg. Klaus J. Hopt/Thomas von Hippel/W. Rainer Walz, Tübingen 2005, S. 259–281, hier S. 272. Vgl. auch bereits *Rudolf J. Niehus*: Konzernrechnungslegungspflicht von Großvereinen, in: *Der Betrieb*, 56. Jg. (2003), S. 1125–1132. Zur Ablehnung der Publizitätspflicht des ADAC nach §§ 3, 11 PublG im Beschluss vom 30.8.2001 – 17HK T 23689/00 – des LG München I vgl. *Ulrich Segna*: Publizitätspflicht eingetragener Vereine?, in: *Der Betrieb*, 56. Jg. (2003), S. 1311–1316.

formationsziel nur bedingt anzuerkennen: Wenn der Verein gemeinnützig ist, ist die Öffentlichkeit über Steuereffekte indirekt beteiligt. Daher sind Informationen an einen Stellvertreter erforderlich, wofür sich die Finanzverwaltung anbietet.

Bei gemeinnützigen Vereinen ist leicht ein Interesse der Zuwendenden, insbesondere der Spender, an Informationen über die zweckgerechte Mittelverwendung zu erkennen.

Ein Informationsinteresse über die Situation des Vereins dürfte bei Geschäftspartnern und ggf. Arbeitnehmern vorliegen, bei der Öffentlichkeit jedoch generell nicht erkennbar sein, wohl aber bei Großvereinen wegen derer wirtschaftlichen Bedeutung anzunehmen sein.

b) Stiftungen

Auch bei der Stiftung ergeben sich die Aufgaben der Rechnungslegung aus dem in der Satzung festgelegten Zweck. Unterschiede gegenüber dem Verein sind schon darauf zurückzuführen, dass die Stiftung ein abstraktes Rechtsgebilde darstellt, welches »zwar über ein Vermögen verfügt, hierfür aber weder Eigentümer noch Gesellschafter oder Mitglieder kennt«.¹⁵

Rechnungslegungspflichtig ist auch hier das i.d.R. als Vorstand bezeichnete Geschäftsführungsorgan. Die Stiftungssatzung kann als weiteres Stiftungsorgan einen Stiftungsrat (Beirat, Aufsichtsrat, Kuratorium¹⁶) vorsehen, der ein »internes Kontrollorgan zur Überwachung der Geschäftsführung«¹⁷ darstellt und damit ggf. sowohl Organ als auch Adressat der Rechenschaftslegung der Stiftung ist.

Da in der Stiftung als »juristische Person ohne Mitglieder«¹⁸ kein unmittelbarer Adressat der Rechnungslegung vorhanden ist, ist die Regelung sachgerecht, dass eine öffentliche Institution – die Stiftungsaufsichtsbehörde – die Aufgabe übernimmt, zu prüfen, ob der Stiftungsvorstand den in der Stiftungssatzung formulierten Stifterwillen umsetzt. So ist die Stiftungsaufsicht für rechtsfähige Stiftungen zentraler und unstrittiger Adressat der Rechnungslegung mit der Aufgabe, als »Garant des Stifterwillens« und »verlängerter Arm des Stifters«¹⁹ die Einhaltung des Stiftungszwecks zu sichern. Ihre Interessen bestehen – wie zum Verein erörtert – an der im Jahresabschluss geschilderten Situation der Stiftung und einer Darstellung zur Mittelvereinbarung und -verwendung.

Auch zu Zielen und Interessen von Begünstigten (hier: Destinatären), bei gemeinnützigen Stiftungen der Zuwender/Spender sowie der Finanzverwaltung, ferner von Geschäftspartnern, ggf. Arbeitnehmern und der Öffentlichkeit gilt das zum Verein Angeführte.

15 Rolf Wallenhorst (FN 12), Kap. A Rz. 32.

16 Vgl. Wallenhorst (FN 12), Kap. A Rz. 44. Zu möglicherweise unterschiedlichen Funktionen vgl. Sandberg (FN 3), S. 82.

17 Sandberg (FN 3), S. 82; vgl. auch Hagen Hof: §§ 4, 7–12, 36 in: Seifart/v. Campenhausen: Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., Hrsg. Axel Freiherr von Campenhausen, München 1999, hier § 9 Rz. 53–59.

18 Sandberg (FN 3), S. 87.

19 Hof (FN 17), § 11 Rz. 5 (hervorgehoben) und Rn. 35.

Hinzu kommt hier das Interesse des Stifters, die Situation der Stiftung (insbesondere der Erhaltung des Stiftungsvermögens) und ihre Zweckerfüllung zu verfolgen; allerdings bedarf der Stifter²⁰ wohl i.d.R. keiner formalen Instrumente.

3. Instrumente

a) Rechnungslegung

Zwischen dem beauftragten Vorstand und den berechtigten Interessenten liegt grundsätzlich asymmetrische Information vor, die es durch Rechnungslegung abzubauen gilt.²¹ Die hierfür erforderlichen Instrumente lassen sich im wesentlichen für Verein und Stiftung gemeinsam erörtern. Differenzierungen kommen weniger nach der Art der Körperschaft als nach Art und Umfang der Betätigung in Betracht.

Auch vor dem Hintergrund der stärker werdenden Forderungen nach Publizität von Vereinen und insbesondere Stiftungen²² liegt es auf der Hand, dass die Rechnungslegung nach einheitlichen Regeln erfolgen muss, da Informationen andernfalls nicht vergleichbar sind.²³

Die Rechnungslegung sollte sich verpflichtend in allen Fällen (mit der Ausnahme des kleinen, nicht gemeinnützigen Vereins und der Treuhand-Stiftung) in einem zumindest aus Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung bestehenden Jahresabschluss niederschlagen. Wenn dem entgegengehalten wird, dass vielfach eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausreicht, ist zu bedenken, dass der Jahresabschluss bei kleinen Körperschaften nicht viel umfangreicher als diese Rechnung sein dürfte²⁴, die zusätzlichen Angaben jedoch relevante Informationen betreffen; insbesondere wäre die Vermögenserhaltung ohne Vermögensübersicht nicht erkennbar²⁵. Wenn die Verhältnisse bei einem kleinen Verein oder einer kleinen Stiftung überschaubar sind, so stellt sich der Jahresabschluss nur in entsprechend rudimentärer Form dar. Dass eine Rechnungslegungspflicht Stifter »vom ›Stiften‹ abhalten könnte«²⁶, ist m.E. genauso wenig plausibel wie die Annahme, dass ein Verein dann nicht gegründet würde.

20 Zur Position des Stifters vgl. *Sandberg* (FN 3), S. 113–114; zu seinem Interesse vgl. auch *Eichhorn/Heiling/Schanbacher* (FN 6), S. 5.

21 Vgl. *Läwe* (FN 7), S. 76–78.

22 Vgl. hierzu unten, Abschnitt II. 3. c).

23 Vgl. hierzu bereits *Reinhard Goerdeler*: Rechnungslegung und Prüfung im Gemeinnützigkeitsbereich, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, Hrsg. Wolfgang Ballwieser et al., Düsseldorf 1994, S. 725–746, hier S. 745–746, sowie etwa mit konkreten Beispielen *Joachim Doppstadt*: Zur Notwendigkeit der Erhöhung der Transparenz in der Rechnungslegung von Stiftungen; in: *Stiftung & Sponsoring*, 6. Jg. (2003), Nr. 4, S. 24–26.

24 Das Argument des Arbeitsaufwands wird auch bei *Koss* (FN 2), S. 42, zurückgewiesen.

25 Vgl. auch *Jens Thomsen*: Zweckentsprechende Ausgestaltung der Rechnungslegung kleiner Stiftungen; in: *Stiftung & Sponsoring*, 5. Jg. (2002), Nr. 2, S. 5–8, hier S. 8.

26 So aber die aus Ministerialbeamten zusammengesetzte *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht*: Bericht vom 19.10.2001, Hrsg. Bundesministerium der Justiz, www.bmj.bund.de/media/archive/288.pdf (Abruf 9.9.2006), S. 61.

So kann auch bei Verein und Stiftung – schon zur Selbstinformation – die Kenntnis des Schuldendeckungspotenzials relevant sein, welche die Aufstellung einer Bilanz voraussetzt. Dies führt sogleich zu der Frage nach der zweckmäßigen Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden (sowie vorgelagert zu der Frage, was überhaupt zu bilanzieren ist). Diese Probleme können hier nicht ausdiskutiert werden. Doch ist einerseits ersichtlich, daß sich das Schuldendeckungspotenzial über die Bewertung mit Zeitwerten im Sinne von Einzelveräußerungswerten ergibt²⁷, während andererseits der Vorstand i.d.R. die Erfolgswirksamkeit der historischen, d.h. pagatorischen Anschaffungskosten (evtl. auch Herstellungskosten) zu verantworten hat.

Vorzuschlagen ist daher ein »dualer« Ansatz, den man sich mit zwei Spalten für Zeitwerte bzw. fortgeführte Anschaffungskosten vorstellen kann. Statt dessen kann ein Zeitwertansatz auf der Aktivseite durch eine Neubewertungsrücklage auf der Passivseite korrigiert werden.²⁸ Auf diese Weise läßt sich gleichzeitig die Vermögenslage mit Bezug auf Insolvenz- bzw. Gläubigergefährdung darstellen und eine für die Erfolgsrechnung geeignete Abschreibungsermittlung auf Basis der tatsächlichen (historischen) Zahlungen erreichen.

Entsprechend sollten unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände, insbesondere also Sachspenden, »dual« erfasst werden, d.h. einerseits mit Anschaffungskosten von Null und andererseits mit einem Zeitwert; dieser kann als Beschaffungskosten verstanden werden, wenn der Gegenstand andernfalls erworben worden wäre, andernfalls als Einzelveräußerungswert²⁹ verstanden werden. Auch in anderer Hinsicht sollte »dual« bilanziert werden: Bei dauerhaften Zuwendungszusagen liegt einerseits eine Verpflichtung vor, die als Verbindlichkeit oder Rückstellung zu passivieren ist; andererseits wäre es unpassend, die Gesamtverpflichtung sofort als Aufwand zu behandeln.³⁰

27 Vgl. *Theodor Siegel*: Zeitwertbilanzierung für das deutsche Bilanzrecht?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 50. Jg. (1998), S. 593–603. Allerdings ist der Hinweis von *Koss* auf Schwierigkeiten der Feststellung von Zeitwerten nicht von der Hand zu weisen; vgl. *Claus Koss*: Die Bewertung von Stiftungsvermögen, in: *Doppstadt/Koss/Toepler*: Vermögen von Stiftungen: Bewertung in Deutschland und den USA, Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2002, S. 11–75, hier S. 32.

28 Vgl. hierzu allgemein *Theodor Siegel*: Mangelnde Ernsthaftigkeit des Gläubigerschutzes als offene Flanke der deutschen Rechnungslegungsvorschriften, in: Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung: Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse: Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge, Hrsg. Thomas R. Fischer und Reinhold Hömberg, Düsseldorf 1997, S. 117–149, hier S. 140; *Dieter Ordelbeide*: Wettbewerb der Rechnungslegungssysteme IAS, US-GAAP und HGB, in: Controlling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb, Hrsg. Clemens Börsig und Adolf G. Coenenberg, Stuttgart 1998, S. 15–53, hier S. 31 (»duale GoB«). Vgl. bezüglich Stiftungen: *IDW HFA 5 (FN 5)*, Tz. 49; *Ambros Schindler*: Transparenz und Rechenschaftslegung von Stiftungen, in: *Handbuch Stiftungen*, 2. Aufl., Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Wiesbaden 2003, S. 273–291, hier S. 284; *Manfred Orth*: §§ 37, 38 in: *Seifart/v. Campenhausen*: Handbuch des Stiftungsrechts, 2. Aufl., Hrsg. Axel Freiherr von Campenhausen, München 1999, hier § 37 Rz. 121.

29 A.A. etwa *Koss (FN 2)*, S. 138: Ansatz fiktiver Anschaffungskosten verpflichtend.

30 Der hier von *Koss (FN 2)*, S. 115, gezogene Vergleich zu nicht zu berücksichtigenden schwebenden Geschäften wäre nicht hinreichend für eine aussagefähige Darstellung der Vermögenslage.

Mit der Bilanz hat die Gewinn-und-Verlust-Rechnung zu korrespondieren, welche die pagatorisch orientierte Bilanz zum Ausgangspunkt nehmen und ergänzend die Wertentwicklungen ohne Anschaffungskostenbezug zeigen sollte. Die Gewinn-und-Verlust-Rechnung lässt sich mit einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Cashflow-Rechnung) verbinden. Beides kann bei überschaubaren Verhältnissen gemeinsam dargestellt werden. Z.B. lässt sich die Überleitung von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Erträge-Aufwendungen-Rechnungen in Bezug auf Investitionen wie folgt erläutern: Investitionsbeträge als (noch) nicht erfolgswirksame Auszahlungen (»Ausgaben«) werden für die Gewinn-und-Verlust-Rechnung ausgegliedert und durch nicht zahlungswirksame Abschreibungen ersetzt.

Es liegt auf der Hand, dass die Bildung bilanzpolitischer stiller Rücklagen³¹ nicht in Betracht kommt.³² Andernfalls wäre die zweckgerechte Mittelverwendung nicht gewährleistet, im Falle der Stiftung würde gegen den Stiftungszweck verstoßen.³³

Die Rechnung mit Einzahlungen und Auszahlungen lässt sich in eine Kapitalflussrechnung³⁴ integrieren und im übrigen in eine Finanzplanung überführen, in der erwartete Zahlungen aufgeführt werden. Bei erwarteten Deckungslücken sind Pläne zu deren Schließung, bei erwarteten Überschüssen zu deren Verwendung zu verlangen. Damit wird auch zur Vermeidung einer Insolvenz durch Illiquidität Vorsorge getroffen.

Da Spenden nicht selten zweckgebunden erfolgen, erscheint für Vereinnahmung und Verwendung eine Aufschlüsselung nach ungebundenen und zweckgebundenen Spenden erforderlich, wobei im zweckgebundenen Teil weiter zu differenzieren sein kann.

Gerade im Hinblick auf aktuelle und potenzielle Spender ist hohe Transparenz durch substantielle Verwendungsinformationen³⁵ und deren Publizität³⁶ zweckmäßig. Dasselbe gilt, wenn möglicherweise Zustifter auftreten. Für diese Personenkreise dürften Informationen über die Leistungen und damit die Ausgabenstruktur der Stiftung als wichtiger anzusehen sein als über die Vermögenslage; der Wettbewerb um Spenden fördert die Bedeutung der »Jahresrechnung als kommunikationspolitisches Instrument des Fundraising«³⁷. Eine informative Aufbereitung dient dem potenziellen Spender für seine Beurteilung, bei welchem Spendenempfänger er den größtmöglichen Nutzen seiner Mittel sieht³⁸. Im übrigen erleichtert die Aufschlüsselung von Erträgen und Aufwendungen die Prüfung der Gemeinnützigkeit.

31 Zur Behandlung einer positiven Differenz zwischen Zeitwert und pagatorischem Wert siehe oben.

32 Die Gegenauffassung von *Orth* (FN 28), § 37 Rn. 123, wird von *Koss* (FN 27), S. 49, mit Recht als dem »Gebot der Transparenz« entgegenstehend (S. 51) zurückgewiesen.

33 Vgl. *IDW HFA* 5 (FN 5), Tz. 36.

34 Vgl. hierzu allgemein etwa *Adolf G. Coenenberg*: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., S. 745–749; speziell *IDW HFA* 4/1995 (FN 5); *Läve* (FN 7), S. 129.

35 Vgl. auch den Hinweis auf die mögliche Bedeutung für ehrenamtliche Mitarbeiter bei *Läve* (FN 7), S. 82.

36 Vgl. auch *IDW HFA* 4/1995 (FN 5), unter A. (4).

37 *Sandberg* (FN 3), S. 119.

38 Vgl. *Sandberg* (FN 3), S. 118.

Die Begriffe Gewinn-und-Verlust-Rechnung oder Erfolgsrechnung³⁹ sind missverständlich, da es nicht um Gewinnerzielung geht; was hier als Aufwendung gilt, wäre im erwerbswirtschaftlichen Unternehmen vielfach Gewinnverwendung⁴⁰. Vielmehr gibt diese Rechnung dem Vorstand die Möglichkeit, die Zweckmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu belegen. Zweckmäßigkeit betrifft in der Stiftung die Erfüllung des Stiftungszwecks. Der Bericht des Vorstands an die Stiftungsaufsicht soll die quantitativen Daten des Jahresabschlusses mit qualitativen Informationen⁴¹ im Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks verbinden und auch seine Planung für die nächste Periode aufzeigen.⁴²

Der Stiftungszweck verlangt i.d.R. eine zweckentsprechende Mittelverwendung bei gleichzeitiger Erhaltung des Stiftungsvermögens⁴³. Die Darstellung der Mittelvereinbarung und -verwendung dient der Feststellung des »Deckungserfolgs«⁴⁴ im Sinne des Satzungszwecks. Dem entsprechend darf ein Mittelzuwachs grundsätzlich nicht zur Vermögenssteigerung verwendet werden (»Admassierungsverbot«)⁴⁵; doch kann sich ein Thesaurierungsverbot nur auf die grundlose Einbehaltung von Erträgen beziehen.⁴⁶ Daher muss dem Stiftungszweck entsprechend über zeitnahe Mittelverwendung oder Thesaurierung entschieden werden.⁴⁷

Möglicherweise lassen sich zweckentsprechende Mittelverwendung und Erhaltung des Stiftungsvermögens nicht in der vom Stifter vorgegebenen Weise gleichzeitig verwirklichen. Über die gebotene Lösung dieses Konflikts bestehen unterschiedliche Ansichten: einerseits Vorrang der zweckentsprechenden Mittelverwendung⁴⁸, andererseits Restriktion durch »Existenzsicherung der Stiftung auf lange Sicht«⁴⁹. M.E. muss hier der Stifterwille festgestellt bzw. interpretiert werden⁵⁰, ob z.B. Stipendien

39 So spricht *Läve* (FN 7), S. 98–99, von Ergebnis statt von Erfolg.

40 Vgl. *Orth* (FN 10), S. 1343.

41 Zur Darstellung der Zweckerfüllung vgl. *Schindler* (FN 34), S. 284–285.

42 Vgl. *Koss* (FN 2), S. 179–184 (mit einem Gliederungsvorschlag S. 182–183).

43 Vgl. z.B. *Koss* (FN 2), S. 6; *Sandberg* (FN 3), S. 94. Auf den möglichen Fall von sog. Verbrauchsstiftungen wird hier nicht eingegangen; vgl. hierzu etwa *Carsten Carstensen*: Die Erhaltung des Stiftungsvermögens, in: *Stiftungen: Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, Hrsg. Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1997, S. 61–93, hier S. 77–78.

44 So *Manfred Orth*: Rechnungslegung und Transparenz – eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, Hrsg. W. Rainer Walz, Köln 2004, S. 27–73, hier S. 33.

45 Vgl. *Carsten Carstensen*: Die ungeschmälerte Erhaltung des Stiftungsvermögens, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 49. Jg. (1996), S. 781–793, hier S. 784–786.

46 So *Carstensen* (FN 45), S. 786.

47 Zum Agency-Problem ungerechtfertigter Thesaurierungen vgl. (mit Lösungsvorschlägen) *Udo Bork*: Ausschüttungsverhalten des Stiftungsunternehmens, in: *Zeitschrift zum Stiftungswesen*, 1. Jg. (2003), S. 14–19, insbes. S. 17. Zu den Bedingungen für gemeinnützige Stiftungen vgl. unten, Abschnitt III. 3.

48 Vgl. *Koss* (FN 2), S. 13, mit Hinweisen auf Vorstellungen der Landesstiftungsgesetze S. 12.

49 *Sandberg* (FN 3), S. 95.

50 Vgl. *Ambros Schindler*: Vermögensanlage von Stiftungen im Zielkonflikt zwischen Rendite, Risiko und Erhaltung der Leistungskraft; in: *Der Betrieb*, 56. Jg. (2003), S. 297–302, hier S. 300.

in niedrigerer als zunächst vorgesehener Höhe gezahlt oder in geringerer Anzahl vergeben werden sollen oder aber ob eine Verringerung des Vermögens in Kauf zu nehmen ist.

Falls die strikte Prämisse der Vermögenserhaltung einzuhalten ist, muss geklärt werden, was unter Vermögenserhaltung zu verstehen ist. Wenn die Stiftung zur Verwendung gleich hoher Mittel in aller Zukunft in der Lage sein soll, muss das Ziel der Erfolgskapitalerhaltung verfolgt werden⁵¹. Dies bedeutet, dass derjenige Betrag verwendet werden kann, bei dem der Ertragswert erhalten bleibt⁵². Wenn jährlich z.B. Stipendien in Höhe von $Z = 100$ vorgesehen sind und das Stiftungsvermögen stets eine nominelle Rendite von 10 % ($i = 0,1$) erwirtschaftet⁵³, wird ein gleichbleibendes renditeabwertendes Vermögen in Höhe von $V = Z / i = 100 / 0,1 = 1.000$ vorausgesetzt; andernfalls müssen die Stipendien angepasst werden.

Zutreffend wird Vermögenserhaltung als Kaufkraftherhaltung verstanden.⁵⁴ I.d.R. dürfte es dem Stiftungszweck entsprechen, nicht nominell, sondern kaufkraftmäßig gleichbleibende Zahlungen zu leisten. Dann lassen sich die jährlichen Beträge wie folgt bestimmen (vereinfachend z.B. bei konstanter Inflationsrate von 3 %, $w = 0,03$):

Die Zahlung Z_j im Jahr⁵⁵ j lässt sich über finanzmathematische Formeln mit $Z_j = (1 + w)^{j-1} \cdot (i - w) \cdot V$ berechnen.⁵⁶ Mit den hier genannten Zahlen ergibt sich z.B. für das Jahr 1: $Z_1 = 1,03^0 \cdot (0,1 - 0,03) \cdot 1.000 = 70$; für das Jahr 2 folgt: $Z_2 = 1,03^1 \cdot 70 = 72,1$ usw. Kaufkraftmäßig bleibt dann die Zahlung für jedes Jahr mit 70 Geldeinheiten

51 So bezeichnet *Franz W. Wagner*: Die Rücklagenbildung als Problem einer ökonomischen Theorie gemeinnütziger Stiftungen, in: *Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung*, Hrsg. Franz W. Wagner/W. Rainer Walz, Baden-Baden 1997, S. 11–64, hier S. 26, die gemeinnützige Stiftung als prototypischen »Fall für die Anwendung des Konzepts des ökonomischen Gewinns«. Zum kapitaltheoretischen (»ökonomischen«) Gewinn vgl. *Dieter Schneider*: *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 3. Aufl., München/Wien 1987, S. 424.

52 Hierfür *Sandberg* (FN 3), S. 147.

53 Wird nicht wie hier Sicherheit unterstellt, so dürfte Risikoaversion angezeigt sein, was zu Sicherheitsabschlägen bei den Renditen führt und sich als Verringerung des Renditesatzes niederschlägt. Stattdessen nach dem Capital Asset Pricing Model das erforderliche Vermögen aus Erwartungswerten für Einzahlungsüberschüsse, abgezinst mit »sicherer« Rendite plus Risikozuschlag, zu bestimmen [so *Koss* (FN 2), S. 13–14], ist m.E. fragwürdig.

54 Vgl. hierzu *Schindler* (FN 28), S. 284; *W. Rainer Walz*: Das Verhältnis von Bestandserhaltungsgebot und Thesaurierungsverbot bei gemeinnützigen Stiftungen, in: *Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung*, Hrsg. Franz W. Wagner/W. Rainer Walz, Baden-Baden 1997, S. 65–125, hier S. 90; *Carsten Carstensen* (FN 43), S. 66 (mit Diskussion früherer Literatur S. 80–88); *Carsten Carstensen*: Vermögensverwaltung, in: *Handbuch Stiftungen*, Hrsg. Bertelsmann Stiftung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 535–563, hier S. 538: »reale Kapitalerhaltung«. *Sandberg* (FN 3), S. 147, berücksichtigt bei ihrer Kritik gegenüber *Carstensen* nicht, dass in dieser Situation reale Kapitalerhaltung mit Erfolgskapitalerhaltung einhergeht, da das Vermögen hier kaufkraftmäßig erhalten bleiben muss.

55 Exakt: am Jahresende.

56 Vgl. auf anderem Wege *Wagner* (FN 51), S. 21, ferner mit ausführlicher Herleitung S. 55.

ten gleich.⁵⁷ Entsprechende Rechnungen haben auf die Anwendung der Konzeption nominaler Kapitalerhaltung im Jahresabschluss keinen Einfluss; sie müssen außerhalb der Bilanz erfolgen.⁵⁸

In der Bilanz zeigt sich indessen ein real gleichbleibendes, nominell aber mit der Inflationsrate steigendes Vermögen.⁵⁹ Dies bedingt, dass nominelle Rücklagen gebildet werden. Dabei können sich gravierende Probleme der steuerlichen Anerkennung⁶⁰ (zur Aufrechterhaltung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit) ergeben, denn u.U. reicht die Höhe der zulässigen Rücklagen für die kaufkraftmäßige Kapitalerhaltung nicht aus⁶¹.

Je nach Stiftungszweck kann allerdings statt realer Kapitalerhaltung (oder zusätzlich) die Anwendung einer Substanzerhaltungskonzeption erforderlich sein: Wenn die Destinatäre z.B. dauerhaft Leistungen erhalten sollen, für die eine bestimmte Maschine benötigt wird, dann ist bei erwarteten Preissteigerungen eine Substanzerhaltungsrücklage zulasten der verwendbaren Mittel zu bilden. Diese Maßnahme steht jedoch nicht in Konkurrenz zu der meist ebenfalls erforderlichen realen Kapitalerhaltung. Ein mitunter auftretendes Missverständnis⁶² folgt wohl aus der Vorstellung, dass auch bei realer Kapitalerhaltung Vermögenswertansätze anzupassen seien – statt dessen schlägt sich die reale Rechnung nur in einer Rücklage nieder⁶³, mit welcher die nominal steigenden z.B. Stipendienzahlungen aufgefangen werden sollen.

Andererseits sind etwaige Verluste in Betracht zu ziehen, die sich insbesondere ergeben können, wenn das Stiftungskapital nicht »festverzinslich«, sondern in Aktien angelegt wurde.⁶⁴ Für mögliche Verluste kann eine Rücklage nicht gebildet werden. Möglicherweise kann nach Rückschlägen ein Ausgleich erwartet oder aus Ergebnis-

57 Es ist leicht ersichtlich, dass im 1. Jahr nicht etwa die Rendite von 10 % auf 1.000 = 100 ausgekehrt werden kann, weil dann zur Kaufkraftkonstanz im 2. Jahr 103 Geldeinheiten auszuschütten wären, während gemäß Prämisse nur 100 erwirtschaftet werden.

58 Unzutreffend *Koss* (FN 2), S. 125 und 126, mit der Auffassung, bei erforderlicher realer Erhaltung des Stiftungskapitals (im Hinblick auf eine Geldentwertung) habe eine Bewertung zu Zeitwerten stattzufinden; hier werden Vorstellungen zur realen (kaufkraftmäßigen) Kapitalerhaltung und zur Substanzerhaltung vermengt, so auch in seinem Beispiel bei *Koss* (FN 27), S. 28–29. Unklar auch *Eichhorn/Heiling/Schanbacher* (FN 6), S. 11–12.

59 So auch *Wagner* (FN 51), S. 55.

60 Siehe hierzu unten in Abschnitt III. 3.

61 Vgl. *Wagner* (FN 51), S. 61 (»Kapitalerhaltungslücke«); sowie *Walz* (FN 54), mit der Folgerung von Verfassungsverstößen (insbes. S. 107–115); vgl. auch bereits *Carsten Carstensen: Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen*, 2. Aufl., Frankfurt (Main) u.a. 1996, S. 171, 175, 187–209. Vgl. auch *Dieter Lehmann: Die Kapitalerhaltung bei Stiftungen: Reicht die Kapitalerhaltungsrücklage aus?*, in: *Stiftung & Sponsoring*, 7. Jg. (2004), Nr. 6, S. 22–24. Diese Aussagen gelten nach Änderung von § 58 Nr. 7 Buchst. a AO durch das Stiftungsförderungsgesetz vom 14.7.2000 in abgeschwächter Form.

62 Missverständlich *Rainer Hüttemann* in einem Diskussionsbeitrag in: *Stiftungen: Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, Hrsg. Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1997, S. 171–172.

63 Im obigen Beispiel: 1.000 – 700 = 300. Allerdings muss entsprechend mehr Vermögen vorhanden bleiben.

64 Vgl. hierzu *Stephan Schauhoff: Wertberichtigungen im Stiftungsvermögen*, in: *Deutsches Steuerrecht*, 42. Jg. (2004), S. 471–476, hier S. 471.

vorträgen erzielt werden; da Vermögenserhaltung nicht punktuell, sondern mittelfristig zu verstehen ist, hat der Stiftungsvorstand abzuwägen, ob mit einer Wiederauffüllung des Stiftungskapitals zu rechnen ist oder die Stiftungsleistungen anzupassen sind.⁶⁵

b) Information und Prüfung

Im folgenden ist zu diskutieren, inwieweit Informationen an mögliche Adressaten im Interesse der Funktionsfähigkeit von Vereinen bzw. Stiftungen, aber auch an die Bürger allgemein, zweckmäßig erscheinen. Informationen, insbesondere der Jahresabschluss, sind grundsätzlich zunächst zu prüfen, damit sie vertrauenswürdig sind. Denn es ist nicht auszuschließen, dass Beauftragte – hier die Vorstände – unwillig oder unfähig sind oder sich gar durch eigennützige Handlungen ungerechtfertigte Vorteile⁶⁶ verschaffen (Agency-Problem)⁶⁷. Daher ist – wie in anderen Principal-Agent-Beziehungen⁶⁸ – eine Prüfung von unabhängiger Seite zweckmäßig, auch weil der Informationsverpflichtete Missverständnissen über den Vereins- bzw. Stiftungszweck und dessen Umsetzung unterliegen könnte.

Zwei Organisationen wurden bereits erwähnt, die über berechtigten Bedarf an Information verfügen und das ihnen Vorgelegte zugleich als Unabhängige prüfen: die Finanzverwaltung im Falle gemeinnütziger Körperschaften bzw. die Stiftungsaufsichtsbehörde im Falle von Stiftungen.

65 Vgl. auch *Schauhoff* (FN 64), S. 473. *Hermann Kley*: Stiftungsmanagement und Rechnungslegung: Probleme aus der Praxis der Stiftungsverwaltung, in: *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, Hrsg. W. Rainer Walz, Köln 2004, S. 15–25, hier S. 23–25, schlägt die Bildung einer »Umschichtungsrücklage« in Höhe eingetretener Verluste vor, welche materiell eine Wertberichtigung darstellt.

66 Vgl. insbesondere *Michael Adams/Jens Maßmann*: Vereinsreform in Deutschland, in: *Zeitschrift für Rechtspolitik*, 35. Jg. (2002), S. 128–132, hier S. 128–129.

67 Vgl. *Wagner* (FN 51), S. 45–46; *Walz* (FN 54), S. 76; *Eichhorn/Heiling/Schanbacher* (FN 6), S. 4; *Läve* (FN 7), S. 76–78; *Ulrich Segna*: Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, in: *Wie viel Prüfung braucht der Verein – wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft?* Hrsg. W. Rainer Walz/Burchard Bösche, Hamburg 2005, S. 7–30, hier S. 16–17. Für ein stärkeres Abstellen auf das Agency-Problem: *Kurt-Dieter Koschmieder*: Plädoyer für eine ökonomische Analyse der Stiftung, in: *Zeitschrift zum Stiftungswesen*, 2. Jg. (2004), S. 179–182, hier S. 182. Vgl. aber die schlüssige Analyse bei *W. Rainer Walz/Hardy Fischer*: Grund und Grenzen von Thesaurierungsverboten im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, in: *Non Profit Law Yearbook 2004*, Hrsg. W. Rainer Walz et al., Köln 2005, S. 159–180, hier S. 164–168. Die Relevanz des Agency-Problems bei Stiftungen bezweifelt jedoch *Markus Herrmann*: Empirisches zur Kapitalerhaltung, in: *Stiftungen: Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, Hrsg. Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1997, S. 143–152.

68 Für Nonprofit-Organisationen ausführlich: *Claus Koss*: Prinzipal-Agent-Konflikte in Nonprofit-Organisationen, in: *Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, Hrsg. Klaus J. Hopt/Thomas von Hippel/W. Rainer Walz, Tübingen 2005, S. 197–219.

Für den Fiskus ist ggf. insbesondere die Mittelverwendungsrechnung relevant, da er prüfen muss, ob die dem Verein bzw. der Stiftung⁶⁹ zugeflossenen Mittel für gemeinnützige Zwecke verwendet wurden; denn nur so lässt sich eine Steuerbefreiung⁷⁰ der Körperschaft begründen. Der Charakter der Gemeinnützigkeit gibt die Möglichkeit, Spendeneinnahmen durch die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen erheblich zu erhöhen, die beim Spender zu einer Steuerbegünstigung⁷¹ führen; auch deshalb ist eine Prüfung erforderlich. Da die Aberkennung der Gemeinnützigkeit »existenzbedrohend« wirken kann, wird schon durch die Einschaltung des Finanzamts eine »Disziplinierung« erreicht⁷². Allerdings erfolgt keine eigentliche Prüfung der Zweckmäßigkeit der Verteilung von Spenden an Begünstigte; zwar dürfte eine gewisse prophylaktische Wirkung gegen missbräuchliche Verwendungen eintreten, doch ist nicht gesichert, dass der Zweck der Körperschaft bestmöglich erreicht wird.

Für die Stiftung hat die Stiftungsaufsicht die Aufgabe, die Einhaltung des Stiftungszwecks⁷³ zu sichern.⁷⁴ Um dieser Funktion zu genügen, ist auch hier nicht nur die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen, sondern ebenfalls die Zweckmäßigkeit der Mittelverwendung zu prüfen.⁷⁵

Allerdings kann der Fall auftreten, dass der Stifter eine Stiftungsaufsicht ablehnt. Hierzu wird in der Literatur mit Hinweis auf das aus Art. 2 Abs. 1 GG abzuleitende Selbstbestimmungsrecht gefolgert, es erscheine »vorstellbar«, solche Stiftungen von der Stiftungsaufsicht freizustellen.⁷⁶ Dies ist jedoch m.E. für gemeinnützige Stiftungen nicht vertretbar, weil die verbleibende Prüfung durch den Fiskus Missbräuche wohl nicht hinreichend ausschließt.

Außerhalb dieser besonderen Prüfungen ist bei einer Reihe von Interessentengruppen ebenfalls berechtigter Bedarf zu erkennen, womit sich die Frage verbindet, ob die genannten speziellen Prüfungen zur Sicherstellung verlässlicher Information ausreichen oder ob eine »allgemeine« Prüfung zu verlangen ist. Es geht um eine Reihe von

69 Etwa 94 % aller Stiftungen sind als gemeinnützig anerkannt: so *Roman Seer*: Die Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen; in: *Zeitschrift für Steuern und Recht*, 3. Jg. (2006), S. 158–163, hier S. 158; vgl. auch *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* (FN 26), S. 59.

70 Vgl. hierzu die Übersicht bei *Jörn Littkemann* und *Lutz Engelsing*: Aktuelle Probleme der Besteuerung, Rechnungslegung und Publizität von Vereinen zur Gemeinnützigkeit, in: *Steuern und Bilanzen*, 4. Jg. (2001), S. 169–174, hier S. 171, sowie die Nennung der Rechtsquellen bei *Maren Hartmann*: Die gemeinnützige Stiftung, in: *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, Hrsg. Rupert Graf Strachwitz und Florian Mercker, Berlin 2005, S. 381–399, hier S. 381–383. Wesentlich ist, dass (ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) keine Körperschaftsteuerpflicht besteht, so dass eine Verpflichtung zu einer Steuerbilanz oder steuerlichen Überschussrechnung entfällt.

71 Vgl. § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Vgl. hierzu unten, Abschnitt II. 3. c).

72 *Hof* (FN 17), § 11 Rn. 37, mit Bezug auf Stiftungen.

73 Zu Bestrebungen, dem mit speziellen Corporate-Governance-Regelungen beizukommen, vgl. *Elgin Steuber*: Corporate Governance bei Stiftungen – eine Frage der Kontrolle oder der Moral?, in: *Deutsches Steuerrecht*, 44. Jg. (2006), S. 1182–1188.

74 Vgl. oben in Abschnitt II. 2. b).

75 Vgl. hierzu ausführlich *Hof* (FN 17), § 11, insbes. Rz. 24–41.

76 So *Wulf Biermann*: Die Praxis der Stiftungsbehörden; in: *Stiftungen: Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, Hrsg. Institut der Wirtschaftsprüfer; Düsseldorf 1997; S. 23–60; hier S. 59–60.

Personenkreisen, die mit dem Verein oder der Stiftung verbunden sind, aber auch um die Öffentlichkeit.

Im Verein ist zunächst an dessen Mitglieder zu denken. Da sie den Verein bilden und den Vereinsvorstand beauftragt haben, gebühren ihnen Informationen über dessen Tätigkeit, die sich in finanzieller Hinsicht im Jahresabschluss einschließlich Mittelverwendungsrechnung niederschlagen. Im allgemeinen wird es ausreichen, die Unterlagen für die Mitgliederversammlung zur Verfügung zu stellen und dort zu erläutern; im übrigen erscheint es zeitgerecht, Bericht und Jahresabschluss im Internet zugänglich zu machen. Der Detailliertheitsgrad ist nach den Umständen und dem Geheimhaltungsinteresse von Spendern und Begünstigten zu bestimmen.

Stiftern sollte – schon aus ethischen Gründen – (soweit erforderlich) auch formal das Recht auf vollständige Information zukommen; Einschränkungen wegen Vertraulichkeit kommen hier wohl nicht in Betracht.

Für die im Verein Begünstigten bzw. die Destinatäre⁷⁷ einer Stiftung sollten Informationen »ad personam« in einer solchen Aufbereitung zur Verfügung gestellt werden⁷⁸, dass sie die Einhaltung von Zusagen u.ä. prüfen können. Allerdings kann es sich bei den Begünstigten »um einen offenen oder geschlossenen Kreis«⁷⁹ handeln. Eine Informationspflicht sollte nur gegenüber konkret benannten Destinatären bestehen⁸⁰. Diese Forderung lässt sich auch damit begründen, dass die Existenz des Fördervereins in der Öffentlichkeit bekannt sein mag. Bei einem nicht abgegrenzten Kreis von potenziell Begünstigten würde ein konkretes Informationsrecht übers Ziel hinausschießen und könnte hinsichtlich der Finanzierung kontraproduktiv wirken.

Bei gemeinnützigen Körperschaften kommt den Spendern eine große Bedeutung zu: Sie haben Anspruch auf Informationen über die Mittelverwendung, aufgeschlüsselt nach Projekten, und über die Situation der Non-Profit-Organisation. In deren Interesse ist nicht nur eine gezielte Unterrichtung der aktuellen Spender, sondern im Hinblick auf potenzielle Spender eine breite Information zweckmäßig. Diese Zielsetzung ergibt sich ohnehin über die berechnete Forderung der Öffentlichkeit nach diesen Informationen, weil die Öffentlichkeit als Steuerzahler in erheblichem Umfang an den verfügbaren Mitteln der gemeinnützigen Körperschaft beteiligt ist. Als Instrument bietet sich das Internet an, womit der spendensammelnden Organisation ein Marketinginstrument gegeben ist, mit dem zusätzliche potenzielle Spender erreicht werden können

Eine gesonderte auf Geschäftspartner und ggf. Arbeitnehmer⁸¹ zielende Rechnungslegungspflicht erscheint nicht angezeigt; allerdings werden sich Geschäftspart-

77 Vgl. die Erörterung bei *Wagner* (FN 51): Die Destinatäre übernehmen in der Stiftung die »Prinzipalfunktion« (S. 45, hervorgehoben). Zum Interesse der Destinatäre vgl. auch *Eichhorn/Heiling/Schanbacher* (FN 6), S. 5–6.

78 Zur zunehmenden Bedeutung elektronischer Kommunikation vgl. *Schindler* (FN 28), S. 275.

79 *Hans Berndt*: Stiftung und Unternehmen, 7. Aufl., Herne/Berlin 2003, Rz. 331.

80 So wohl auch *Klaus J. Hopt*: Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen, in: Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, Hrsg. Klaus J. Hopt/Thomas von Hippel/W. Rainer Walz, Tübingen 2005, S. 243–258, hier S. 250–251.

81 Allerdings beschäftigen wohl die weitaus meisten Vereine und Stiftungen keine Arbeitnehmer. Nach einer Schätzung sind nur etwa 10 % der Stiftungen Arbeitgeber; vgl. *Helmut K. Anheier*: Das Stiftungswesen in Deutschland: Eine Bestandsaufnahme in Zahlen, in:

ner in gewichtigen Fällen – etwa bei einer Kreditvergabe – vertraglich Einblick verschaffen. Im übrigen dürften die Interessen dieser Personenkreise durch die ggf. an die Öffentlichkeit gerichteten Informationen Berücksichtigung finden.

c) Publizität

Damit wird eine wesentliche Frage erreicht: Sollen Vereine und Stiftungen allgemein einer Publizitätspflicht unterliegen? Sie können eine erhebliche Rolle im öffentlichen Leben und Wirtschaftsgeschehen spielen⁸². Bei Großvereinen und Großstiftungen⁸³ dürfte es als plausibel erscheinen, daß die Öffentlichkeit ein direkter Adressat der Rechnungslegung sein sollte. In den anderen Fällen sollte für Verein und Stiftung wegen gewisser Unterschiede in ihrer Verbindung mit der Öffentlichkeit gesondert diskutiert werden.

Wegen möglicherweise weiterreichender Forderungen seien zunächst gemeinnützige Stiftungen betrachtet. Zunächst wird auf eine umfangreiche Zusammenstellung von Pro- und Kontra-Argumenten bei *Schindler* zurückgegriffen⁸⁴:

Gegen Transparenz und Publizität spreche: Es handelt sich um das Vermögen von Privatpersonen, die es freiwillig einem gemeinnützigen Zweck gewidmet haben. Die Privatsphäre des Stifters sei zu schützen.⁸⁵ Publizität könnte Begehrlichkeiten bei Erben und Nachfragern auslösen; mit Bekanntheitsgrad zunehmende Anzahl von Förderanträgen könnte unvermeidbaren Verwaltungsaufwand bewirken.

Andererseits lasse der Steuerverzicht des Staates, der materiell »quasi-staatliches Kapital« darstelle, die Transparenzforderung begründen. »Steuerbegünstigte Vermögen und Mittel« seien »der öffentlichen Kontrolle zu unterwerfen«. Auch könne »wegen des steuerrechtlichen Allgemeinheitsgebots« die Zugänglichkeit von Stiftungsmitteln zu fördern sein.

Für *Schindler* erscheinen die einzelnen Argumente in beiden Richtungen, für sich gesehen, jeweils berechtigt. Nach Abwägung spricht er sich für die Erhaltung des Status quo, also keine Publizität, aus: Die steuerliche »Privilegierung« sei nicht ausschlaggebend; andere Steuerbegünstigungen würden auch nicht publik; so käme es anderenfalls zu einem Verstoß gegen das Steuergeheimnis. Das öffentliche Interesse an einer Kontrolle der gemeinnützigen Verwendung steuerbegünstigter Mittel sei durch die Prüfung durch die Finanzverwaltung gewahrt⁸⁶; diese Auffassung vertritt auch die *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* für Stiftungen, die außerdem das

Handbuch Stiftungen; Hrsg. Bertelsmann Stiftung; 2. Auflage, Wiesbaden 2003, S. 43–85, hier S. 64.

82 Vgl. etwa zur (möglicherweise zunehmenden) gesellschaftlichen Relevanz von Stiftungen *Andreas Richter*: Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, Berlin 2001, S. 450–451.

83 Eine quantitative Abgrenzung sei auch hier offengelassen.

84 Vgl. *Schindler* (FN 28), S. 277 (mit den folgenden wörtlichen Zitaten).

85 So fürchtet auch die *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* (FN 26), S. 61, dass durch »öffentlichen Diskurs die Stifterautonomie in unerwünschter Weise beeinflusst« werde.

86 Siehe *Schindler* (FN 28), S. 277–278; so auch *Sandberg* (FN 3), S. 119–120.

m.E. schwache Zusatzargument vorträgt, dass ggf. dasselbe für Vereine gefordert werden müsse⁸⁷ – gewiss ist für diese grundsätzlich dasselbe zu fordern!

Die Argumentation, dass die Information des Fiskus hinreichend sei, greift m.E. zu kurz. Das Steuergeheimnis sollte sich nur auf Steuern beziehen und nicht auf die hier vorliegenden Subventionen. Als Ökonom muss man folgenden Zusammenhang konstatieren: Wer im Ergebnis 120 € spenden will, zahlt (z.B. bei einem Steuersatz von 40 %) 200 € und zwingt⁸⁸ damit seine Mitbürger⁸⁹, sich mit 80 € an der Finanzierung der begünstigten Körperschaft zu beteiligen (und zwar dies umso mehr, desto höher sein eigenes Einkommen ist⁹⁰). Da diese elementare Beziehung möglicherweise leicht übersehen wird, seien hier die Zahlungsvorgänge zusammengestellt:

	Spender	Spendensammler	Fiskus
Spendenzahlung	– 200	+ 200	
Steuerbescheid	+ 80		– 80
Summe	– 120	+ 200	– 80

Abb. 1: Zahlungswirkungen bei Spenden

Auch wenn Empfänger von Subventionen oft daran interessiert sind, dass dieser Sachverhalt nicht transparent wird, ist das öffentliche Interesse an Publizität m.E. erkennbar und durchgreifend. Dass der Fiskus die Begünstigten kennt, hilft wegen des gegebenen Verständnisses des Steuergeheimnisses nicht weiter; der Staat, der die Bürger nicht über Subventionen und Subventionierte informiert, verhält sich m.E. insoweit wie ein Obrigkeitsstaat.⁹¹ Insbesondere muss für die Öffentlichkeit tendenziell erkennbar sein, ob die steuerbegünstigten Mittel für die privilegierten Zwecke erfolgreich eingesetzt wurden.⁹² Daher ist Publizität zu fordern.

87 Vgl. *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* (FN 26), S. 62. Vgl. hierzu den Kommentar von *Rainer Hüttemann*: Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, in: *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, Bd. 167 (2003); S. 35–65, hier S. 39: »... ein weiteres Mal [ist] eine Stiftungsrechtsreform [...] am Widerstand der Länder gescheitert.«; dem zustimmend *Koss* (FN 2), S. 41.

88 In den Grenzen des § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG.

89 Zum Gleichheitsverstoß durch die zusätzliche Absetzungsmöglichkeit bei Stiftungen nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG vgl. zutreffend *Rainer Hüttemann*: Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtsformbezogenen Privilegierung im Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, in: *Non Profit Law Yearbook 2001*, Hrsg. Hein Kötz et al., Köln 2002, S. 145–168, hier S. 162.

90 Vgl. die Kritik des hier wirkenden »subjektiven Nettoprinzips« etwa bei *Theodor Siegel/Peter Bareis*: *Strukturen der Besteuerung*, 4. Aufl., München/Wien 2004, S. 121; sowie speziell *W. Rainer Walz*: *Stiftungsreform in Deutschland: Stiftungssteuerrecht*, in: *Stiftungsrecht in Europa*, Hrsg. Klaus J. Hopt/Dieter Reuter, Köln 2001, S. 197–215, hier S. 202–203.

91 So eignet sich der Hinweis von *Schindler* (FN 28), S. 277–278, auf die möglicherweise höhere Subventionierung in den USA m.E. nicht als Gegenargument gegen die Übertragung des dort geltenden Transparenzgebots.

92 So insbesondere *Peter Hommelhoff*: *Stiftungsrechtsreform in Europa*, in: *Stiftungsrecht in Europa*, Hrsg. Klaus J. Hopt/Dieter Reuter, Köln 2001, S. 227–240, hier S. 229–230; *Mattheus* (FN 3), S. 258–259. Vgl. auch bereits *Mestmäker* (FN 2), S. G23–G24.

Daran kann auch das m.E. unqualifizierte Gegenargument der *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* nichts ändern, dass auch für große Privatvermögen keine Offenlegungspflichten bestehen⁹³: Werden denn diese etwa subventioniert?

Nicht zuletzt spricht die Vertrauensbildung in der Öffentlichkeit für die Publizität gemeinnütziger Körperschaften⁹⁴; schon »angesichts [...] der nicht unerheblichen Anzahl von Spendenbetrügereien« ist entsprechende Transparenz zu fordern.⁹⁵

Bemerkenswert erscheint, dass der *Bundesverband Deutscher Stiftungen* Transparenz im Rahmen einer Selbstverpflichtung als Best-Practice-Regelung unterstützt⁹⁶, dabei »Transparenz als Ausdruck der Verantwortung von Stiftungen gegenüber der Gesellschaft und als ein Mittel zur Vertrauensbildung« anerkennt – darunter aber nur die Information »insbesondere« über Stiftungszweck, Zweckerreichung, Förderkriterien und Organmitglieder versteht.⁹⁷ Das Argument aus der Reformdiskussion der 60er Jahre, eine zwingende Rechnungslegungspublizität sei wegen »der sich entwickelnden freiwilligen Publizität entbehrlich«⁹⁸, hat sich jedoch nicht als gültig erwiesen.⁹⁹

Die Konsequenz der Publizität auch des Jahresabschlusses muss für Stiftung und Verein grundsätzlich gleichermaßen gelten.¹⁰⁰ Allenfalls wäre diskutabel, kleine Körperschaften – etwa unter Anknüpfung an die Merkmale des § 267 Abs. 1 HGB – auszunehmen.¹⁰¹ Jedoch ist diese Lösung nicht zu empfehlen, weil dann Körperschaften mit immensem Spendenaufkommen aus der Verpflichtung ausgenommen bleiben könnten¹⁰².

Indessen geht es nicht um kostenträchtige Veröffentlichungen; es ist hinreichend, die Informationen im Internet auf die Homepage von Verein bzw. Stiftung einzustellen.¹⁰³ Dies kann m.E. auch von kleinen Stiftungen erwartet werden; eine Stiftung steht in der Wahrnehmung der Öffentlichkeit anders da als ein kleiner Verein. Soweit

93 Vgl. *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* (FN 26), S. 61.

94 Vgl. auch *Eichhorn/Heiling/Schanbacher* (FN 6), S. 13; *Otto Sauer/Franz Luger: Vereine und Steuern*, 5. Aufl., München 2004, S. 32–33; *Walz* (FN 14), S. 271.

95 Vgl. dieses Argument bereits bei *Lutter* (FN 1), S. 493. Ähnlich *Joachim Doppstadt: Abweichende Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) für Stiftungen?*, in: *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, Hrsg. W. Rainer Walz, Köln 2004, S. 139–155, hier S. 142; *Segna* (FN 57), S. 17.

96 Vgl. zustimmend *Steuber* (FN 73), S. 1186.

97 Bundesverband Deutscher Stiftungen: Grundsätze Guter Stiftungspraxis; Stand 11.5.2006; http://www.stiftungen.org/files/original/galerie_vom_09.12.2005_11.26.20/Grundsaeetze_Stiftungspraxis.pdf (Abruf 9.9. 2006), S. 3.

98 So zitiert bei *Orth* (FN 28), § 38 Rz. 24.

99 Vgl. auch *Segna* (FN 57), S. 18.

100 Vgl. auch die Forderung nach einem Rechnungslegungs- und Publizitätsgesetz nach österreichischem Vorbild bei *Walz* (FN 14), S. 278.

101 Für Prüfung und Publizität großer Vereine deutlich *Michael Adams/Jens Maßmann* (FN 56); ferner *Ulrich Segna: Vorstandskontrolle in Großvereinen*, Berlin 2002, S. 423–427.

102 So mit Recht *Segna* (FN 57), S. 21, auch mit Hinweis auf die österreichische Lösung. Hierzu vgl. *Herbert Grünberger: Reformierte Vereinsrechnungslegung in Österreich*, in: *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, Hrsg. W. Rainer Walz, Köln 2004, S. 119–127.

103 Vgl. auch *Mattheus* (FN 3), S. 259.

man sich noch nicht mit dem Internet angefreundet hat, dürfte sich das bereits aus eigenem Antrieb in naher Zukunft ändern; im übrigen könnte kleinen Stiftungen eine Übergangsfrist eingeräumt werden.¹⁰⁴

Allerdings muss beachtet werden, dass die zu veröffentlichenden Informationen nicht kontraproduktiv wirken, indem sie Geheimhaltungsinteressen des Stifters verletzen; auch kann ein Interesse der Destinatäre an einer vertraulichen Handhabung zu beachten sein.¹⁰⁵ Daher ist zu fordern, dass entsprechende Informationen bei der Veröffentlichung neutralisiert werden.

Es sei noch kurz auf den Sonderfall von Fußballvereinen eingegangen. Diese können im Profibereich zwar nicht gemeinnützig im Sinne der Abgabenordnung sein, möglicherweise aber wegen ihrer örtlichen Bedeutung quasi eine Vorzugsbehandlung durch Kommunen erwarten. Dabei könnten sich aus dem Zusammenspiel von Vereinsvorstand und Verwaltungsangehörigen Reichtumsverlagerungen von Kommunen letztlich zu wohldotierten Fußballspielern ergeben. So war in der nicht gerade reichen Stadt Gelsenkirchen eine Transaktion zugunsten eines dort beheimateten Ballspielvereins möglicherweise zweifelhaft. Dies wurde zwar in der Öffentlichkeit bekannt – aber nicht auf dem systematisch geeigneten Wege der Transparenz¹⁰⁶, die ohnehin mangels Konzernrechnungslegungspflicht nicht hinreichend gewesen wäre.¹⁰⁷

Die notwendige Publizität führt zugleich zu Informationen für Geschäftspartner, andere Gläubiger sowie Arbeitnehmer, was nicht ausschließt, dass sich einzelne Partner vertraglich detailliertere Informationen beschaffen.

Es ist daran zu erinnern, dass die öffentliche Information für ihre Verlässlichkeit eine Prüfung durch Wirtschaftsprüfer¹⁰⁸ voraussetzt¹⁰⁹. Geprüft werden sollten nicht nur Jahresabschlüsse großer Körperschaften, sondern alle (mit der Ausnahme kleiner nicht gemeinnütziger Vereine). Viele Vereine und Stiftungen sind durch ehrenamtliche Mitarbeit gekennzeichnet¹¹⁰, wobei möglicherweise Kenntnisse z.B. zur Rechnungslegung, zum Gemeinnützigkeitsrecht oder zu internen Kontrollen nicht hinreichend vorhanden sind.¹¹¹ Daher können eher als bei Unternehmungen Mängel in der Rechnungslegung auftreten. Im übrigen sind zu hohe Vergütungen an Vorstandsmitglieder und andere Unregelmäßigkeiten nicht auszuschließen, was bei der Prüfung durch die Finanzverwaltung und ggf. die Stiftungsaufsicht wohl nicht immer auffällt.¹¹²

104 In diesem Sinne auch *Läwe* (FN 7), S. 301.

105 Vgl. hierzu die Abwägungen bei *Steuber* (FN 73), S. 1186.

106 Vgl. z.B. *Westdeutsche Zeitung Online* vom 31.8.2006: »Entweder hat Schalke 04 bei der Bilanz Schmu gemacht, oder die Stadt Gelsenkirchen hat den Wert [des Parkstadions] falsch berechnet.«: <http://www.wz-newsline.de/sro.php?redid=126383> (Abruf 27.9.2006).

107 Vgl. oben in Abschnitt II. 2. a).

108 Siehe in diesem Zusammenhang die in FN 5 aufgeführten Maßgaben des *Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.*

109 Vgl. auch die Forderung bei *Läwe* (FN 7), S. 101. Zur Kostenfrage bei kleineren Nonprofit-Organisationen und zum möglichen Einsatz von Prüfungsverbänden (wie bei Genossenschaften) vgl. *Hopt* (FN 80), S. 255–256.

110 Bezüglich Stiftungen siehe *Anheier* (FN 81), S. 64.

111 So auch *IDW PS 750* (FN 5), Tz. 14.

112 Vgl. die Kritik gegenüber der Stiftungsaufsicht (»kein makellostes Bild«) bei *Steuber* (FN 73), S. 1182.

Die Forderung nach genereller Prüfungspflicht mag sich ambitionierter lesen als sie ist: Auch kleine Vereine und Stiftungen ziehen in vielen Fällen Steuerberater heran, die oft zugleich Wirtschaftsprüfer sind. Es könnte erwogen werden, dass bei kleinen Körperschaften auch Steuerberater oder andere Sachverständige prüfungsberechtigt sind. Dennoch besteht gerade hier die Gefahr, »dass sich auch Raubritter beteiligen und Einfallsreiche sich wärmen wollen«¹¹³, so dass sich zumindest für kleine gemeinnützige Vereine keine Ausnahme empfiehlt. Für kleine Stiftungen könnte aber in Betracht kommen, dass die Stiftungsaufsicht auch Nicht-Wirtschaftsprüfer einsetzt.

Das Prüfungshonorar dürfte i.d.R. nicht ins Gewicht fallen; so gibt es bei einer kleinen Non-Profit-Organisation nicht viel zu prüfen. Im übrigen beschränkt die Aufsichtsbehörde ihre eigenen Prüfungen, wenn ihr testierte Unterlagen vorgelegt werden¹¹⁴; weitergehend sieht dann die Stiftungsaufsicht z.B. im Geltungsbereich des Bayerischen Stiftungsgesetzes von einer eigenen Prüfung ab.¹¹⁵

Grundsätzlich nimmt der Wirtschaftsprüfer eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung vor¹¹⁶; wichtiger ist hier jedoch eine Zweckerfüllungsprüfung. Während die Finanzverwaltung ggf. nur auf die bloße Gemeinnützigkeit und nicht auf optimale Zielerreichung achten kann¹¹⁷, obliegt der Stiftungsaufsicht die Prüfung im Hinblick auf den Stifterwillen. Allerdings kann man auch hier nicht von einer strikten ökonomischen Kontrolle ausgehen; die Prüfung beschränkt sich im wesentlichen auf die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses¹¹⁸; immerhin hat die Stiftungsaufsicht die Wirtschaftlichkeit der Mittelverwendung zu prüfen, z.B. um die Zahlung unverhältnismäßig hoher Vergütungen zu verhindern¹¹⁹. Es wäre sinnvoll, ergänzend eine Zweckerfüllungsprüfung einzuführen¹²⁰ und diese zusätzlich dem Wirtschaftsprüfer zu übertragen.

113 Lutter (FN 1), S. 489.

114 Vgl. hierzu Doppstadt (FN 95), S. 154–155.

115 Vgl. Art. 25 Abs. 2 BayStiftG; Franz Merl: Die Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen, in: Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Wiesbaden 2003, S. 889–918, hier S. 907 und 917–918.

116 »Es ist nicht Aufgabe des Abschlussprüfers, die Zweckmäßigkeit stiftungspolitischer Entscheidungen zu beurteilen«: IDW PS 740 (FN 5), Tz. 18. Zur begrenzten Kompetenz vgl. Andreas Ball/Ewald Hakmann: Stiftung und Wirtschaftsprüfung, in: Stiftung & Sponsoring, 6. Jg. (2003), Nr. 5, S. 6–8, hier S. 8.

117 Keine Möglichkeit der Überwachung des Geschäftsgebarens: so Joachim Schulze-Osterloh in: Stichwort Spendenwesen, Hrsg. Rainer Borgmann-Quade, Berlin 1982, S. 138–139; vgl. auch Lutter (FN 1), S. 494.

118 Vgl. Merl (FN 115), S. 907. »Reine Rechtsaufsicht«: so Claus Koss: Die Prüfung von Stiftungen, in: Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, Hrsg. Rupert Graf Strachwitz und Florian Mercker, Berlin 2005, S. 553–556, hier S. 553.

119 Vgl. Schindler (FN 28), S. 288–289.

120 Vgl. die Überlegungen bei Läche (FN 7), S. 299, im Vergleich mit einer Geschäftsführungsprüfung nach § 53 HGrG.

Die folgende *Abbildung 2* stellt die Soll-Konzeption für die Information/Publizität je nach Adressaten (+ = zutreffend) zusammen:

			Informations- instrument	Mit- glieder	Stif- ter	Spen- der	Desti- natäre	Finanz- verwaltung	Stifungs- aufsicht	Öffent- lichkeit
Verein	nicht gemeinnützig	klein	Jahresrech- nung	+						
		groß	Mittelver- wendung	+						+
	gemeinnützig			+		+	+	+		+
Stiftung	nicht gemeinnützig		+ Jahres- abschluss		+		+		+	+
	gemeinnützig				+	+	+	+	+	+

Abb. 2: Informationen – Sollkonzept

III. Gegenwärtige Kodifizierung und Praxis

1. Vereine: Interpretationen zivilrechtlicher Regelungen

Generell leiten sich Rechenschafts- und Rechnungslegungspflichten für Vereine über die Vorschriften zum Auftragsverhältnis (§ 27 Abs. 3 BGB) ab¹²¹: Nach § 666 BGB ist Rechenschaft zu legen; nach § 259 Abs. 1 BGB sind Einnahmen und Ausgaben in »geordnete[r] Zusammenstellung« aufzuzeichnen, sowie nach § 260 Abs. 1 BGB ist ein Bestandsverzeichnis zu führen. Adressaten sind die Mitglieder des Vereins; formal ausreichend ist eine mündliche Berichterstattung in einer jährlichen Mitgliederversammlung¹²². Ergänzend begründet § 42 Abs. 2 BGB aufgrund des Insolvenzrechts (§§ 17–19 InsO) eine Pflicht zur Selbstinformation über den Vermögensstand und die Finanzlage.¹²³

Über die Art der Berichterstattung sind keinerlei Vorschriften zu finden; nicht einmal die Bestimmung des Berichtszeitraums ist zwingend geregelt.¹²⁴ Auch fehlen Hinweise auf allgemeine Maßstäbe wie z.B. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Diese kämen nur in dem hier nicht behandelten Fall einer wirtschaftli-

121 Vgl. zu den zivilrechtlichen Regelungen ausführlich etwa *Koss* (FN 2), S. 45–51.

122 Zu diesem Befund vgl. *Lutter* (FN 1), S. 490; *Albert Galli*: Die Rechnungslegung nicht-wirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, in: *Deutsches Steuerrecht*, 36. Jg. (1998), S. 263–268, hier S. 263. Zur Forderung nach einem schriftlichen Bericht vgl. *Segna* (FN 101), S. 205–206; *Segna* (FN 57), S. 10.

123 Vgl. *Thomas von Hippel*: Besonderheiten der Rechnungslegung bei Nonprofit Organisationen; in: *Unternehmungen, Versicherungen und Rechnungswesen: Festschrift zur Vollendung des 65. Lebensjahres von Dieter Rückle*, Hrsg. Theodor Siegel et al., S. 277–298, hier S. 278; *Läve* (FN 7), S. 110; *IDW HFA 14* (FN 5), Tz. 6; dort wird (in Rz. 16) auch ein Gläubigerschutzzweck angeführt.

124 Vgl. *Läve* (FN 7), S. 109–110; *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 6–7.

chen Betätigung des Vereins zum Zuge, die zur handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht der §§ 238–263 HGB führen würde. Daher ist in diesem Beitrag auch nicht auf steuerrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflichten einzugehen, da hier weder eine aus dem Handelsrecht abgeleitete noch eine originär steuerliche Buchführungspflicht (§ 140 bzw. § 141 AO) vorliegt¹²⁵.

Wegen der weitgehenden Unbestimmtheit der Gesetzeslage lassen sich bei den angesprochenen Vereinen konkrete Anforderungen nur stellen, wenn die Satzung einen kaufmännischen Jahresabschluss vorschreibt. Ansonsten kommen nur solche Grundsätze wie Richtigkeit, Willkürfreiheit, Klarheit, Übersichtlichkeit, Vollständigkeit oder Stetigkeit in der Berichterstattung, die stets einer getreuen Rechenschaft entsprechen, zwingend zur Geltung.

Ob hier weitere Grundsätze etwa des § 252 HGB wie zur Einzelbewertung oder vorsichtigen Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden verpflichtend einzubeziehen sind¹²⁶, ist m.E. zweifelhaft, wenngleich sehr empfehlenswert. Das *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW)* leitet auch deren Anwendbarkeit aus den »Anforderungen an eine getreue Rechenschaft« ab¹²⁷.

Nachdem sich das *IDW* im Hinblick auf Vereine, deren Rechnungslegung wohl immer noch in vielfältiger Form erfolgt¹²⁸, bis vor kurzem nur mit einer Stellungnahme »Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen« geäußert hatte¹²⁹, hat es jüngst auch Standards zur Rechnungslegung¹³⁰ und Prüfung¹³¹ von Vereinen verabschiedet. Damit steht zu erwarten, dass die freiwillige Berücksichtigung der *IDW*-Empfehlungen ähnliche praktische Bedeutung gewinnen wird wie die bereits für Stiftungen vorliegenden Standards¹³².

Einige Rechnungslegungsfragen treten bei Unternehmungen kaum auf, während sie bei Vereinen (und Stiftungen) bedeutsam sein können: Wie sind Sachspenden und Spenden in Form unentgeltlicher Leistungen zu behandeln? Auch beim HGB-Abschluss ist zur Klärung auf die GoB zurückzugreifen. Nach der Auffassung des *IDW* hat die Bewertung im Ergebnis mit den vermiedenen Beschaffungskosten zu erfolgen; entsprechend sind Anschaffungskosten zu aktivieren bzw. bei Verwendung Aufwand zu erfassen.¹³³

Mit Zweckbindung erhaltene Mittel sollen in der Bilanz bis zur entsprechenden Verwendung durch »Verbindlichkeiten aus noch nicht verwendeten zweckgebundenen Spenden« neutralisiert werden. Falls Mittel zur Beschaffung von Vermögensgegenständen gespendet wurden, soll die Aktivierung durch eine als »Sonderposten für zweckgebundene Spenden zum Anlagevermögen« bezeichnete gebundene Rücklage

125 Dies gilt jedoch nicht bei satzungsgemäßer oder freiwilliger Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen; vgl. etwa *Galli* (FN 122), S. 266.

126 So etwa *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 30 und 31.

127 *IDW HFA 14* (FN 5), Tz. 18.

128 Vgl. *Goerdeler* (FN 23), S. 728; *Walter/Nazari Golpayegani* (FN 10), S. 701.

129 *IDW HFA 4/1995* (FN 5).

130 *IDW HFA 14* (FN 5).

131 *IDW PS 750* (FN 5).

132 Hierzu siehe unten in Abschnitt III.2.

133 Vgl. *IDW HFA 4/1995* (FN 5), unter B. I. 3. bzw. B. I. 2. b); *IDW HFA 14* (FN 5), Rz. 34; *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 50–52.

ausgeglichen werden; durch die Verringerung beider Posten im Zeitablauf wird jeweils in gleicher Höhe Abschreibungsaufwand und Spenderertrag ausgewiesen.¹³⁴

Für die Berichtspflicht lassen sich aus dem Auftragsverhältnis keine konkreten Vorgaben bestimmen. So kann mangels Kodifizierung nicht etwa eine Information im Sinne eines Geschäftsberichts gefordert werden.¹³⁵

Sofern die Satzung eine HGB-analoge kaufmännische Rechnungslegung verlangt, ist der Literatur zuzustimmen, dass gemeinnützige Vereine die Gewinn-und-Verlust-Rechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB) gestalten sollen; es fehlt grundsätzlich an einem Leistungsaustausch, so dass schon der Begriff »Umsatzkosten« unpassend wäre. Erhaltene Spenden stellen naturgemäß keine Umsätze, sondern eine besondere Ertragsart dar.¹³⁶

Das *IDW* empfiehlt mit Recht zur »Wahrnehmung der Mitgliedschaftsrechte« und zum besseren Verständnis der Rechnungslegung unabhängig von der Vereinsgröße die Aufstellung eines Anhangs¹³⁷, der analog §§ 284, 285 HGB aufzustellen ist. Hierfür wird zutreffend gefordert, dass darin Spendenaufkommen und -verwendung sachlich und u.U. geographisch aufzugliedern sind.¹³⁸ Dieser Aspekt zeigt, dass der Anhang in die allgemeine Rechenschaftslegung integriert werden kann. Das *IDW* empfiehlt ferner die Aufstellung eines Lageberichts in sinngemäßer Anwendung von § 289 HGB.¹³⁹

Die beschriebene Rechnungslegung richtet sich lediglich an die Vereinsmitglieder. Somit handelt es sich um eine *interne* Rechnungslegung. Von der Einreichung von Unterlagen an die Finanzverwaltung zur Prüfung der Gemeinnützigkeit abgesehen¹⁴⁰, existiert keine Verpflichtung zu einer *externen* Rechnungslegung. Dementsprechend gibt es bisher auch keine Vorschriften zu Prüfung oder Publizität.¹⁴¹

2. Stiftungen: Interpretationen zivilrechtlicher Regelungen

Für die Rechnungslegung von Stiftungen verweist das BGB auf das Vereinsrecht¹⁴², das allerdings nur subsidiär gilt¹⁴³: Die entsprechenden Pflichten des Stiftungsvorstands ergeben sich – mangels bundeseinheitlicher Regelung – aus den Stiftungsgesetzen der einzelnen Bundesländer¹⁴⁴.

134 *IDW* HFA 4/1995 (FN 5), unter B. I. 3, zu beiden Aspekten; vgl. auch *Koss* (FN 2), S. 116.

135 So auch *Läve* (FN 7), S. 110–111, mit Hinweis auf gegenteilige Literaturäußerungen.

136 Vgl. *IDW* HFA 4/1995 (FN 5), unter B. I. 1. und B. I. 6.; *Läve* (FN 7), S. 125–126; *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 48.

137 *IDW* HFA 14 (FN 5), Tz. 26.

138 So auch *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 58.

139 Vgl. *IDW* HFA 14 (FN 5), Rz. 28.

140 Siehe hierzu unten, Abschnitt III. 3.

141 Vgl. *Wallenhorst* (FN 12), Kap. C Rz. 32–34.

142 Vgl. oben, in Abschnitt III. 1.

143 Vgl. *Sandberg* (FN 3), S. 75; *IDW* HFA 5 (FN 5), Tz. 15.

144 Zu Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen vgl. jedoch *IDW* HFA 5 (FN 5), Tz. 18.

Im wesentlichen ist den Landesstiftungsgesetzen die Forderung nach einer Jahres(ab)-rechnung, die explizit oder implizit eine Vermögensübersicht und eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung enthält, und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks gemein¹⁴⁵; z.T. werden einzelne Gesetze so gedeutet, dass auch die Einhaltung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eingefordert wird.¹⁴⁶ Indessen können damit – schon mangels ausdrücklicher Erwähnung – nicht die handelsrechtlichen GoB gemeint sein, sondern die bereits oben zum Verein erwähnten formellen Grundsätze¹⁴⁷ wie Richtigkeit und Klarheit usw. Indessen legt das IDW zumindest »allen größeren Stiftungen« »dringend nahe«, auf der Basis der Doppik nach den »Grundsätzen einer kaufmännischen Bilanzierung« im Sinne der §§ 238–263 HGB zu verfahren. Diese Forderung ist sehr zu unterstützen – aber es kann sich de lege lata nur um eine Empfehlung handeln.

Immerhin dürfte von den Vorstellungen des IDW eine erhebliche faktische Kraft ausgehen. Nicht selten sieht die Stiftungssatzung die Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer vor. Wird der Stiftungsaufsicht ein entsprechender Prüfungsbericht vorgelegt, so folgt daraus in einigen Bundesländern die Beseitigung der Prüfungspflicht durch die Stiftungsaufsicht, im übrigen dürfte es zu Erleichterungen für Stiftungsvorstand und -aufsicht kommen.¹⁴⁸ Somit sind die betreffenden ausführlichen Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer in der Praxis zumindest für größere Stiftungen auch ohne rechtliche Verbindlichkeit bedeutsam¹⁴⁹:

- »Zur Rechnungslegung von Stiftungen« (IDW RS HFA 5)
- »Prüfung von Stiftungen« (IDW PS 740)

Damit kommen in diesem Rahmen tendenziell die Vorschriften der §§ 238–263 HGB und wohl auch der §§ 264–289 HGB zum Zuge. Sonderfragen wie zur Bewertung von Spenden treten in gleicher Weise wie bei Vereinen auf¹⁵⁰; auch durch den Stiftungsakt sowie bei Zustiftungen übertragenes Vermögen ist mit vorsichtig geschätz-

145 Vgl. spezifizierend *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 10–11, sowie die Übersichten bei *Koss* (FN 2), S. 187–190; *Schindler* (FN 28), S. 280–281; sowie *Heinz Kufmaul/Stephan Meyering*: Die Rechnungslegung der Stiftung, in: *Deutsches Steuerrecht*, 42. Jg. (2004), S. 371–376, hier S. 372–373.

146 So *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 12; *Läwe* (FN 7), S. 125 und 132.

147 Vgl. *Goerdeler* (FN 23), S. 729–730; *Orth* (FN 10), S. 1346. *Sandberg* entwickelt als materielle Grundsätze stiftungsbezogene »GoJ« (Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung): vgl. *Sandberg* (FN 3), S. 33–38 (mit Hinweisen auf einzelne Formulierungen S. 36–37); vgl. bereits *Berit Sandberg*: Rechnungslegung von Stiftungen – Überlegungen zur Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften; in: *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, Bd. 164 (2000), S. 155–175; ferner *Eichhorn/Heiling/Schanbacher*, (FN 6), S. 6–7.

148 Vgl. hierzu *Michael Heinemann*: Die Prüfung der Stiftung; in: *Stiftungen: Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, Hrsg. Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1997, S. 127–141, hier S. 128; *Orth* (FN 28), § 37 Rz. 186; *Merl* (FN 115), S. 907. Einige Landesgesetze schreiben die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer vor, jedoch nur in dem hier nicht behandelten Fall erwerbswirtschaftlich tätiger Stiftungen; vgl. *Orth* (FN 28), § 37 Rz. 184.

149 Quellen siehe FN 5.

150 Siehe oben in Abschnitt III. 1.

ten fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen¹⁵¹. Für das Eigenkapital ist folgende Gliederung vorgesehen¹⁵²:

- Stiftungskapital
 - Grundstockvermögen einschließlich Zustiftungen
 - Zuführungen aus der Ergebnisrücklage
 - Ergebnisse aus Vermögensumschichtungen
- Ergebnisrücklagen
 - Kapitalerhaltungsrücklage
 - Sonstige Ergebnisrücklagen
- Mittelvortrag

Die spezielle Position Kapitalerhaltungsrücklage ergibt sich aus der grundsätzlichen Verpflichtung zur langfristigen Erhaltung des Stiftungsvermögens. Wenn nominelle Kapitalerhaltung zur dauerhaften Erbringung der satzungsmäßigen Stiftungsleistungen nicht ausreichend erscheint, sind in der Kapitalerhaltungsrücklage entsprechende Beträge zu thesaurieren, die also für eine gegenwärtige freie Auskehrung an Destinatäre nicht in Betracht kommen. In dem Beispiel oben in Abschnitt II. 4. würde das Eigenkapital von 1.000 auf $1.000 + 100 - 70 = 1.030$ Geldeinheiten steigen, wovon 1.000 weiterhin als Stiftungskapital sowie 30 als Kapitalerhaltungsrücklage auszuweisen sind. Das Eigenkapital muss also bei der Prämisse kaufkraftmäßig konstanter Stiftungsleistungen im Ausmaß der Inflationsrate wachsen¹⁵³. Das verwendete Kapitalerhaltungskonzept soll dokumentiert werden.¹⁵⁴

Die Gewinn-und-Verlust-Rechnung soll nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellt und um eine Ergebnisverwendungsrechnung¹⁵⁵ erweitert werden. Letztere korrespondiert mit der jeweiligen Entwicklung der Teilpositionen des Eigenkapitals. Die freiwillige Aufstellung eines Anhangs und eines Lageberichts wird empfohlen. Der erforderliche Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks lässt sich in Anhang oder Lagebericht integrieren.

Die hier erörterten Regelungen betreffen sämtlich die Rechnungslegung gegenüber der Stiftungsaufsicht. Informationsrechte der Destinatäre bestehen nicht, es sei denn, der Stifter habe ihnen in der Satzung etwa Einsichtsrechte eingeräumt.¹⁵⁶ Formal gilt das Gleiche bezüglich des Stifters bzw. seiner Erben; grundsätzlich ist der Stiftungsvorstand »nicht einmal dem Stifter selbst« gegenüber verpflichtet¹⁵⁷. Indessen wird

151 Vgl. *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 66.

152 Vgl. *IDW HFA 5* (FN 5), Tz. 51; *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 70; *Läwe* (FN 7), S. 135–136.

153 Vgl. auch *Schindler* (FN 50), S. 301.

154 Zu diesem Absatz vgl. *IDW HFA 5* (FN 5), Tz. 54–60; *Läwe* (FN 7), S. 136.

155 Vgl. *IDW HFA 5* (FN 5), Tz. 61.

156 Vgl. *Hof* (FN 17), § 8 Rz. 135–136; *Sandberg* (FN 3), S. 87; sowie *Berndt* (FN 79), Rz. 334 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; ferner *Ambros Schindler*: Rechnungslegung von Stiftungen; in: Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung: Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, Hrsg. Hans-Jochen Kleineidam, Berlin 1999, S. 419–435, hier S. 423.

157 *Sandberg* (FN 3), S. 87.

der Stifter »seine« Stiftung faktisch sehr wohl prägen und kontrollieren können; allerdings muss er für die Zeit nach seinem Tode in der Satzung vorsorgen.¹⁵⁸

3. Steuerrechtliche Regelungen für gemeinnützige Körperschaften

Die steuerliche Besonderheit gemeinnütziger Vereine und Stiftungen liegt insbesondere in der Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sowie bei Stiftungen in der Befreiung von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer auf entsprechende Zuwendungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 13 ErbStG). In der Literatur wird hierzu die Bezeichnung »Steuerbegünstigung« z.T. zurückgewiesen, weil die betreffenden Körperschaften »freiwillig Aufgaben des Staates zu ihren Lasten« übernehmen¹⁵⁹; so würden Stiftungen für »öffentliche Aufgaben als Teil des Aufgabenkataloges des Staates« einstehen¹⁶⁰. Für »echte« Gemeinnützigkeit kann dies zutreffen.¹⁶¹ Indessen lässt sich dieses Argument aber kaum allgemein anbringen; auch wenn man nicht auf die Fragwürdigkeit steuerlicher Gemeinnützigkeit des Wanderns und Funkens, von Pferdezucht, Yoga und Meditation, Golf- und Fallschirmsport¹⁶² – von Winzer- und Karnevalsvereinen¹⁶³ ganz zu schweigen – verweist¹⁶⁴, kommt hier m.E. implizit ein nicht vertretbares Anspruchsverhalten gegenüber dem Staat zum Ausdruck.

Im übrigen ist die progressive Entlastung der Spender logisch nicht haltbar¹⁶⁵: Auch wenn das Argument greift, dass sich gemeinnütziges Handeln als »Äquivalent einer

158 Vgl. *Steuber* (FN 73), S. 1185.

159 So *Berndt* (FN 79), Rz. 649; vgl. dagegen z.B. *Seer* (FN 74), S. 158, oder *Steuber* (FN 73), S. 1185 und 1186, die von Privilegien sprechen.

160 So *Carstensen* (FN 54), S. 542.

161 Vgl. *Wagner* (FN 51), S. 31–35, mit Hinweis darauf, dass die steuerfreie Körperschaft bei ihrer Leistungserbringung mit dem Staat »in ›Konkurrenz‹ tritt (S. 33), während bei »unechter« Gemeinnützigkeit der Wettbewerb mit Unternehmen behindert wird.

162 Vgl. diese und weitere Beispiele bei *Reinhard Pflath*: §§ 13, 14, 39–43 in: »Seifart/v. Campenhausen«: Handbuch des Stiftungsrechts; 2. Aufl.; Hrsg. Axel Freiherr von Campenhausen; München 1999, hier § 43 Rz. 35. Vgl. das ergiebige »ABC der Satzungszwecke« bei *Sauer/Luger* (FN 94), S. 37–82.

163 Zur »Förderung des Heimatgedankens« siehe *Wallenhorst* (FN 12), Kap. D Rz. 109.

164 Vgl. die umfassende Kritik bei *Roman Seer*: Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: Gemeinnützigkeit, Hrsg. Monika Jachmann, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 26, Köln 2003, S. 11–48; sowie die pointierte Feststellung, dass das Gemeinnützigkeitsrecht »auf den Hund gekommen« sei, bei *Klaus Tipke*: Die deklassierte Gemeinnützigkeit: Geistig und sittlich auf dem Hund, in: *Steuer und Wirtschaft*, 66. Jg. (1989), S. 165–169.

165 Siehe aber die Verteidigung der progressiven Entlastung bei *Paul Kirchhof*: Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, in: Gemeinnützigkeit, Hrsg. Monika Jachmann, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 26, Köln 2003, S. 1–9, hier S. 5; sowie *Monika Jachmann*: Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht, in: *Zeitschrift zum Stiftungswesen*, 1. Jg. (2003), S. 35–46, hier S. 44. Andererseits wird m.E. zu Recht Verfassungswidrigkeit festgestellt, so bei *Christoph Trzaskalik*: Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? Gutachten E für den

staatlichen Erfüllung öffentlicher Aufgaben darstell[t]«¹⁶⁶, ist nicht erkennbar, wieso die steuerliche Abzugsfähigkeit dazu führen soll, dass dem Geringverdiener diese Aufgabenerfüllung teurer (!) zu stehen kommt als dem Mehrverdiener¹⁶⁷; diesen Effekt belegt oben Abbildung 1.

Voraussetzung für die Steuerbefreiungen ist, dass gemeinnützige Zwecke im Sinne von § 52 AO verfolgt werden.¹⁶⁸ Für die Prüfung der Gemeinnützigkeit verlangt die Finanzverwaltung mit Recht eine Mittelverwendungsrechnung. Der für die Stiftungsaufsicht anzufertigende Bericht lässt sich zweckmäßigerweise zugleich hierfür verwenden. Unterhält der Verein bzw. die Stiftung auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, für den eine Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, ist zu beachten, dass alle Einzahlungen, Auszahlungen und sonstigen Vermögensänderungen nach »vier Sphären«¹⁶⁹ differenziert aufzuzeichnen sind: für die (ertrag-)steuerfreien Bereiche »ideeller Bereich«, Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb¹⁷⁰ sowie den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.¹⁷¹

Den Nachweis hat die Körperschaft »durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben« zu erbringen.¹⁷² Vorausgesetzt wird ferner grundsätzlich, dass die Mittelverwendung zeitnah erfolgt¹⁷³, was eine möglichst umgehende Zuführung der Mittel zum gemeinnützigen Zweck – spätestens im Folgejahr¹⁷⁴ – bedeutet.¹⁷⁵

Jedoch kommen zahlreiche Ausnahmen von diesem Grundsatz in Betracht¹⁷⁶. Hierfür ist die Anerkennung der Bildung von Rücklagen erforderlich¹⁷⁷, namentlich¹⁷⁸:

- Gebundene Rücklagen (für bestimmte Maßnahmen)

63. Deutschen Juristentag, in: Verhandlungen des Dreiundsechzigsten Deutschen Juristentages: Leipzig 2000, Band I, Teil E, München 2000, hier S. E86.

166 *Jachmann* (FN 164), S. 36.

167 Vgl. auch die Kritik bei *Walz* (FN 90), S. 202–203, sowie bei *Seer* (FN 164), S. 42.

168 Vgl. im übrigen §§ 51–68 AO.

169 Vgl. die Darstellung bei *Schindler* (FN 156), S. 426.

170 Hier kommt allerdings Umsatzsteuerpflicht in Betracht; vgl. *Schindler* (FN 156), S. 426.

171 Vgl. *Berndt* (FN 79), Rz. 958; *Orth* (FN 28), § 37 Rn. 207. Zur Abgrenzung vgl. etwa *Pdlatb*: (FN 162), § 43 Rz. 109–135.

172 § 63 Abs. 3 Satz 1 AO.

173 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO.

174 So § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO.

175 Vgl. *Wallenhorst* (FN 12), Kap. C Rz. 83, mit dem Hinweis, dass die Jahresregelung analog einem Revolvingkredit genutzt werden kann (Rz. 89).

176 Vgl. *Wallenhorst* (FN 12), Kap. C Rz. 85–89 und 133–147 f.

177 Der Begriff ist hier enger als im bilanzrechtlichen Sinne; er steht für nicht zeitnahe Mittelverwendung; vgl. *Orth* (FN 28), § 37 Rn. 860; *Walter/Nazari Golpayegani* (FN 10), S. 705.

178 Vgl. im Überblick *Carl-Heinz Heuer/Oliver Habighorst*: Besteuerung steuerbegünstigter Stiftungen, in: Handbuch Stiftungen, 2. Aufl., Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Wiesbaden 2003, S. 919–953, hier S. 943; sowie die Übersicht bei *Koss* (FN 2), S. 119–121, und zusätzlich *Wallenhorst* (FN 12), Kap. B Rz. 112. Umfassend etwa *Orth* (FN 28), § 37 Rz. 232–244; *Michael Stahlschmidt*: Die Rücklagenbildung einer gemeinnützigen Körperschaft; in: Finanz-Rundschau, 84. Jg. (2002), S. 1109–1112.

- Freie Rücklagen
 - Allgemeine freie Rücklage bis zur Höhe eines Drittels des in § 58 Nr. 7 Buchst. a AO beschriebenen Überschusses zuzüglich 10 % der zeitnah zu verwendenden Mittel¹⁷⁹
 - bei Stiftungen: Stiftungsrücklage (bei neu errichteten Stiftungen¹⁸⁰)

Es liegt auf der Hand, dass hiernach entsprechende Aufzeichnungen zur Rücklagenbildung und Mittelverwendungsrechnung¹⁸¹ erforderlich sind¹⁸², welche der Prüfung durch die Finanzverwaltung zugrundeliegen.

Allerdings prüft der Fiskus die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht generell jährlich; die Prüfung soll spätestens alle drei Jahre erfolgen¹⁸³. Zudem sind in vielen Bundesländern nur für das letzte Jahr vollständige Unterlagen einzureichen; Basis der Prüfung ist ein Erklärungsformular.¹⁸⁴ I.d.R. handelt es sich um eine Prüfung nach Aktenlage; bei positivem Ergebnis wird ein Freistellungsbescheid erteilt, der einem (negativen) Steuerbescheid entspricht.¹⁸⁵

Jedoch ist mit einer solchen Prüfung keineswegs eine Zweckerfüllungsprüfung der Mittelverwendung verbunden. So wird der Finanzverwaltung bei den nicht seltenen bekannt gewordenen Betrugs- und Untreuefällen »eine gewisse Hilflosigkeit« vorgeworfen.¹⁸⁶

IV. Kritik und Folgerungen

Der Komplex der Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen ist immer noch von weitgehender Regelungsfreiheit gekennzeichnet. Indessen gibt es bei Vereinen und Stiftungen zwischen Mitgliedern bzw. Stiftungsaufsicht und der Öffentlichkeit berechnete Informationsinteressen, zu deren Berücksichtigung eine Informations-

179 Vgl. *Joachim Doppstadt*: Rücklagen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Wertberichtigungen, in: *Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis*, Hrsg. Rupert Graf Strachwitz und Florian Mercker, Berlin 2005, S. 568–577: »Substanzerhaltungsrücklage« bzw. »Zehntel-Rücklage« mit Hinweis auf die Unzulässigkeit von Nachholungen (hier S. 570–571), ferner *Stephan Schauhoff*: § 8 Gemeinnützige Mittelverwendung, in: *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, Hrsg. Stephan Schauhoff, 2. Aufl., München 2005, S. 519–604, hier Rz. 96–98.

180 Vgl. § 58 Nr. 12 AO; *Wallenhorst* (FN 12), Kap. C Rz. 143–143b.

181 Vgl. grundlegend *Jochen Thiel*: Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, in: *Der Betrieb*, 45. Jg. (1992), S. 1900–1907; zu Beispielen siehe *Walter/Nazari Golpayegani* (FN 10), S. 706–707.

182 Vgl. Nr. 18 bzw. 27 des Anwendungserlasses (AEAO) zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; *IDW HFA 14* (FN 5), Tz. 12.

183 Vgl. AEAO: Zu § 59 Nr. 7 Satz 2.

184 Vgl. *Raymond Halaczinsky*: Kapitel G – J und M – P in: »Troll/Wallenhorst/Halaczinsky«: Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5. Aufl., München 2004, S. 437–480, hier Kap. G Rz. 122. Zu Nachweisanforderungen im Detail vgl. *Pdlath* (FN 162), § 43 Rz. 99–102.

185 Vgl. *Halaczinsky* (FN 184), Kap. G Rz. 121–122.

186 *Wallenhorst* (FN 12), Kap. C Rz. 34.

pfligt sowie schon aus Gründen der Vergleichbarkeit einheitliche Regeln erforderlich sind.

Transparenz gegenüber der Öffentlichkeit ist von Stiftungen wegen ihrer Sonderrolle¹⁸⁷ sowie von gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen wegen ihrer steuerlichen Ausnahmesituation zu verlangen. Bei den anderen Vereinen sollte nur im Falle kleiner Organisationen auf Transparenz verzichtet werden¹⁸⁸, während größere Einheiten (bis hin zu konzernartigen Gebilden) wegen ihrer öffentlichen Bedeutung einzubeziehen sind¹⁸⁹.

Somit ist Rechnungslegungspflicht mit Publizitätspflicht zu verbinden, womit zur Verlässlichkeit eine Prüfungspflicht zu kombinieren ist. Zumindest für Stiftungen wird dieser Anspruch auch zunehmend aus der Praxis laut: »Eine wichtige Forderung [...] ist die nach mehr Transparenz. Stiftungen sollen offen legen, was sie tun und was sie haben.«¹⁹⁰ Eine Selbstregulierung sollte nicht länger abgewartet werden.

Der Rechnungslegung sollten die Vorschriften der §§ 238–289 HGB (ggf. mit Konsolidierung verbundener Einheiten) mit angepassten GoB zugrundeliegen; dabei müssen alle Wahlrechte entfallen und ergänzend Zeitwerte mit passivischen Gegenposten, ferner bei Stiftungen spezielle Kapitalerhaltungsrücklagen, verlangt werden. Auch bei Sachspenden u.ä. sollte auf diese Weise »dual« – mit entsprechendem Niederschlag in der »Erfolgsrechnung« – bilanziert werden.¹⁹¹ Zweckmäßig erscheint ein Rechnungslegungsgesetz für Vereine und Stiftungen.¹⁹² Auch die Erfordernisse des

187 So wird eine ggf. erhöhte Akzeptanz betont: *Ulrich Burgard*: Das neue Stiftungsprivatrecht, in: *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht*, 5. Jg. (2002), S. 697–702, hier S. 701.

188 Vgl. jüngst den Vorschlag zur großemäßig gestuften Rechnungslegung- und Publizität bei *Thomas von Hippel* (FN 123), ab S. 291, der allerdings die Frage Pflicht oder Selbstregulierung offen lässt (S. 293–294). Vgl. dort zur Situation in Großbritannien S. 286–287. Zu USA und Großbritannien vgl. auch *Läve* (FN 7), S. 143–204; ferner *Andreas Richter*: Die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Stiftungen und ihre ertragsteuerliche Behandlung in Deutschland, Großbritannien und den USA, in: *Handbuch Stiftungen*, 2. Aufl., Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Wiesbaden 2003, S. 955–981, mit Hinweis auf die öffentliche Einsichtbarkeit von Steuererklärungen in den USA (S. 979); sowie *Walz/Fischer* (FN 57), ab S. 170. Zu USA vgl. ferner *Stefan Toepler*: Bewertung von Stiftungsvermögen in den USA im Vergleich zu Deutschland, in: *Bewertung in Deutschland und den USA*, Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2002, S. 99–125. Zu England und Wales detailliert *Claus Koss*: Anforderungen an die Rechenschaftspflicht von gemeinnützigen Organisationen: Der UK-SORP als Alternative zu den deutschen Regelungen, in: *Non Profit Law Yearbook 2003*, Hrsg. Hein Kötz et al., Köln 2004, S. 113–128; *Greyham Dawes*: Rechnungslegungsgrundsätze in England und Wales gemäß den Rechnungslegungsempfehlungen für gemeinnützige Organisationen (UK Charities SORP), in: *Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor*, Hrsg. W. Rainer Walz, Köln 2004, S. 75–117.

189 Der Befund von *Walz* (FN 90), S. 212–213, sollte der Vergangenheit angehören: »... nur die herrschenden Personengruppen wissen, was im ADAC-Konglomerat, dem Roten Kreuz und seinen Tochtergesellschaften, bei Green Peace e.V. und bei vielen großen Stiftungen wirklich passiert.«

190 *Rupert Graf Strachwitz/Volker Then*: Vorwort zu: *Vermögen von Stiftungen: Bewertung in Deutschland und den USA*, Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2002, S. 7–9, hier S. 8.

191 Vgl. hierzu oben Abschnitt II. 3. a).

192 Hierzu *Walz* (FN 4), S. 9–10.

Gemeinnützigkeitsrechts¹⁹³ lassen sich integrieren. Vorarbeiten hierfür liegen mit Monographien, Aufsätzen und Standards des IDW vielfältig vor; Detailvorschläge sind in der vorliegenden Arbeit nicht beabsichtigt.

Die Publizität kann gestuft geregelt werden: Vereinsmitglieder bzw. Stiftungsaufsicht – aber ebenfalls Destinatäre und die auch formal einzubeziehenden Stifter bzw. deren Erben – sollten detaillierter informiert werden als die Öffentlichkeit. Dabei sind Spender in ausreichender Aufschlüsselung über Mittelherkunft und -verwendung zu unterrichten.

Es liegt auf der Hand, dass die Befolgung der Publizitätspflicht zu überwachen ist. Bei Stiftungen können die Stiftungsaufsichtsbehörden diese Aufgabe mit übernehmen, bei gemeinnützigen Vereinen der Fiskus. Damit wären nur die großen, nicht gemeinnützigen Vereine nicht erfasst; doch es muss eine Sanktionsinstitution geben, die ggf. von der Öffentlichkeit auf Defizite hingewiesen würde.

Die Prüfung der Rechnungslegung sollte grundsätzlich von Wirtschaftsprüfern vorgenommen werden; allerdings mögen für kleinere Organisationen Ausnahmen erwogen werden. Jedoch verlangt der erforderliche Schutz der finanzierenden Spender sowie Öffentlichkeit, dass bei gemeinnützigen Körperschaften auch die Zweckmäßigkeit der Mittelverwendung geprüft wird; auf die Prüfung seitens der Stiftungsaufsicht und der Finanzverwaltung kann hierzu nicht gebaut werden. Da Wirtschaftsprüfern eine entsprechende Geschäftsführungsprüfung bei der Pflichtprüfung von Kapitalgesellschaften gerade nicht zukommt (und nicht zukommen kann), könnte hier ein praktisches Problem gesehen werden. Indessen ist diese Prüfungsaufgabe völlig anders gelagert, weil die Sachverhalte i.d.R. viel leichter überschaubar sind als in der komplexen Situation von Unternehmen, und daher mit dem betriebswirtschaftlichen Verständnis von Wirtschaftsprüfern zu erfüllen.¹⁹⁴

Somit will der vorliegende Beitrag die seit langem bestehenden Forderungen nach einheitlicher Rechnungslegung, nach Prüfung und Publizität aus ökonomischer Sicht unterstreichen und z.T. ergänzen; die Reform ist überfällig.

V. Zusammenfassung

In Deutschland fehlt für Vereine und Stiftungen immer noch eine umfassende Pflicht zu Rechnungslegung und Publizität. Kodifiziert ist lediglich eine allgemein formulierte Rechenschaftspflicht auf der Basis des zwischen den Vereinsmitgliedern bzw. der Stiftung und dem Vorstand zugrundeliegenden Auftragsverhältnisses. Zwar sind in zwei Fallgruppen spezielle Informationen bereitzustellen, für die jedoch keineswegs konkrete Regelungen vorgegeben sind, wie sie etwa für Unternehmungen nach dem HGB bekannt sind: a) Gemeinnützige Vereine und Stiftungen haben die Finanzverwaltung über ihre Mittelvereinnahmung und -verwendung zu informieren; Rücklagen dürfen nur begrenzt gebildet werden. b) Der Stiftungsvorstand hat der Stif-

193 Auf dieses Problem weist hin: *Friedrich Vogelbusch*: Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? – Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14. in: *Der Betrieb*, 59. Jg. (2006), S. 1967–1969.

194 Zur Erweiterung des Prüfungsauftrages vgl. *Orth* (FN 44), S. 64–65.

tungsaufsichtsbehörde eine Jahres(ab)rechnung vorzulegen, die sich grundsätzlich in einer Vermögensrechnung und einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung darstellt. Faktisch dürften für viele Stiftungen, aber auch für einen Teil der Vereine zunehmend Standards des *Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* zu Rechnungslegung und Prüfung zum Zuge kommen, woraus eine gewisse Tendenz zur Vereinheitlichung folgt. Jedoch kommt diesen Regelungen keine normative Kraft zu, auch sind sie im Detail nicht unumstritten; im übrigen greifen sie längst nicht flächendeckend. Daher werden im vorliegenden Beitrag bestehende Bestrebungen zu einer allgemeinen Rechnungslegungspflicht im Dritten Sektor unterstützt, konkretisiert und erweitert. Der Verfasser schließt sich dem Vorschlag für ein Rechnungslegungsgesetz für Vereine und Stiftungen an.

In Verbindung damit wird hier empfohlen, die Informationspflichten gegenüber Vereinsmitgliedern, Stiftern, Destinatären und Spendern festzuschreiben und zu konkretisieren. Auch wird erneut Transparenz gegenüber der Öffentlichkeit eingefordert. Zum Umfang und zum Ort der Information mag zwischen großen und kleinen Körperschaften differenziert werden. Eine Ausnahme von einer solchen Publizität soll nur bei kleinen Vereinen akzeptiert werden, wenn diese nicht gemeinnützig sind. Mit Ausnahme der letzteren ist eine Prüfung der Rechnungslegung zu fordern, da diese eine Voraussetzung für ihre Verlässlichkeit darstellt. Für diese Aufgabe sind grundsätzlich Wirtschaftsprüfer vorzusehen, zumal Kompetenz für die (gegenüber der Jahresabschlussprüfung bei Kapitalgesellschaft) zusätzliche Zweckmäßigkeitprüfung (terminologisch besser: Zweckerfüllungsprüfung) erforderlich ist.

VI. Summary

In Germany there is still a lack of a comprehensive duty for associations and foundations to render and publish accounts. Only generally formulated accounting requirements have been codified on the basis of the underlying agency relationship between the association or foundation members and the executive board. Admittedly in two groups of cases special information has to be provided for which, however, no concrete regulations are laid down, in the sense seen for business undertakings under the Commercial Code (HGB): (a) non-profit associations and foundations have to inform the financial authorities regarding their receipts and application of assets, and reserves may be accumulated only to a limited extent; (b) the foundation executive board has to submit annual accounts to the financial authorities, which basically take the form of a financial statement and cash flow account (Vermögensrechnung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung). In fact, however, for many foundations, but also for some associations, standards of the German Auditing Association may come into play, providing a certain degree of uniformity. Nevertheless the regulations have no normative force and their details are subject to debate. Further they are far from comprehensive in their scope. Accordingly in this paper existing efforts are concretised and extended towards a general duty of accounting in the third sector. The present writer endorses proposals for an accounting law for associations and foundations.

In this connection it is recommended to lay down and make concrete the duty to inform towards association members, founders, beneficiaries and donors. Trans-

parency towards the public is also again called for. Regarding the scope and location of information, a distinction may be drawn between large and small corporate bodies. An exception to such publicity should only be accepted for small associations where they are not non profit. With the exception of the latter an audit of the accounts should be required as this is the basis for their reliability. For this task auditors should be engaged, particularly because competence is required for the (in comparison to the annual statement of account of the stock corporation) additional monitoring of appropriateness in terms of fulfillment of the association objects.

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2005/2006

FLORIAN ASCHE

I. Gesetzgebung	209	IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen	225
II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen	210	1. BMF-Schreiben	225
III. Aus der Finanzrechtsprechung	213	2. Verfügungen der Landesämter und der Oberfinanzdirektionen.	227
1. EuGH- und BFH-Entscheidungen.	213		
2. Entscheidungen der Finanzgerichte	217		

I. Gesetzgebung

Im Berichtszeitraum wurden keine Gesetzgebungsverfahren, weder auf Bundes- noch auf Länderebene, abgeschlossen. Bemerkenswert ist der Vorstoß der Bundesregierung in Richtung einer weiteren steuerlichen Förderung des Dritten Sektors, der aus dem Referentenentwurf für ein »Gesetz zur weiteren steuerlichen Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements« deutlich wird¹. Dessen Ziele sind nach dem Wortlaut der Begründung:

- Bessere Abstimmung und Vereinheitlichung der förderungswürdigen Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. Weder der Kreis der gemeinnützigen noch der Kreis der spendenbegünstigten Zwecke werden verkleinert.
- Vereinheitlichung und Anhebung der Höchstgrenzen für den Spendenabzug von bisher 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte auf einheitlich 20 %.
- Abschaffung des zeitlich begrenzten Vor- und Rücktrages von Großspenden und des zusätzlichen Höchstbetrages für Spenden an Stiftungen zugunsten eines zeitlich unbegrenzten Zuwendungsvortrags.
- Anhebung des Höchstbetrages für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital (Vermögensstockspenden) von 307.000,00 EUR auf 750.000,00 EUR, ohne Beschränkung auf das Gründungsjahr.
- Senkung des Haftungssatzes bei unrichtigen Zuwendungsbestätigungen und fehlverwendeten Zuwendungen von 40 % auf 30 % als Folge der Senkung des durchschnittlichen Grenzsteuersatzes.
- Anhebung der Besteuerungsgrenze für wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften sowie der Zweckbetriebsgrenze bei sportlichen Veranstaltungen von jeweils 30.678,00 EUR auf 35.000,00 EUR Einnahmen im Jahr.
- Anhebung des so genannten Übungsleiterfreibetrages (nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer gemeinnützigen Einrichtung im erzieherischen

1 Abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

- oder künstlerischen Bereich oder zur Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen) von 1.848,00 EUR auf 2.100,00 EUR im Kalenderjahr.
- Einführung eines Abzugs von der Steuerschuld für bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten (freiwillige, unentgeltliche Betreuung von hilfsbedürftigen alten, kranken oder behinderten Menschen mit einem Zeitaufwand von durchschnittlich mindestens 20 Stunden monatlich im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer inländischen gemeinnützigen Einrichtung) in Höhe von 300,00 EUR im Kalenderjahr.
 - Rücksichtnahme auf besondere Verhältnisse im kulturellen Bereich durch verbesserten Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Vereine zur Förderung kultureller Einrichtungen.
 - Bürokratieabbau durch Rechts- und Verwaltungsvereinfachung.

II. Aus der Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

- *OLG Karlsruhe zur Rechtsberatung durch Banken bei Errichtung von Testamenten und Stiftungssatzungen*²

Die Klägerin, eine Rechtsanwaltskammer, nahm die Beklagte, eine Großbank, wegen unzulässiger Rechtsberatung in Anspruch. Im Rahmen der Beratung einer Bankkundin hatten Mitarbeiter der Frankfurter Zentrale ein Testament und eine Stiftungssatzung entworfen. Diese Entwürfe wurden dann an einen Rechtsanwalt zur Prüfung weitergeleitet. Das Landgericht Freiburg hatte die Beklagte zur Unterlassung dieser Beratungspraxis verurteilt. Die Berufung wurde zurückgewiesen.

Nach Ansicht des Oberlandesgerichts stellte die Beratungspraxis der Beklagten einen Verstoß gegen das Rechtsberatungsgesetz und damit ein unlauteres Wettbewerbsverhalten dar. Auch nach der Reform des Rechtsberatungsgesetzes seien Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Testamentserrichtungen oder Stiftungssatzungen einer Bank nicht gestattet, da sie mit deren Geschäftsbereich nicht in direktem Zusammenhang stünden. Auch wenn eine Bank erlaubter Weise Testamentsvollstreckungen anbieten könne, so sei daraus nicht abzuleiten, dass auch die Beratung im Zusammenhang mit der Testamentserrichtung gestattet sei. Denn weder die erbrechtliche Beratung, noch die Erstellung oder Überarbeitung von Testamentsentwürfen und damit in Zusammenhang stehender Stiftungssatzungen seien mit der Testamentsvollstreckung einhergehende Nebenleistungen.

- *Landgericht Wuppertal zur Formnichtigkeit einer Zuwendungserklärung über Stiftungserträge*³

Eine gemeinnützige Stiftung hatte mit der Betriebsgesellschaft eines Kunstmuseums einen privatschriftlichen »Finanzierungsvertrag« geschlossen. Demzufolge sollte die Stiftung von Ihrem Vermögen einen Anteil in Höhe von 5.000.000 DM in festverzinslichen Wertpapieren halten und die daraus erzielten Erträge der Betriebsgesellschaft

² OLG Karlsruhe, Urteil vom 9.11.2006, 4 U 174/05, abrufbar unter www.juris.de.

³ LG Wuppertal, Urteil vom 14.6.2006, 19 O 141/06, abrufbar über www.juris.de.

zur Finanzierung eines neu zu errichtenden Museums zuführen. Die Stiftung zahlte die insofern entstandenen Erträge zunächst, stellte jedoch schließlich ihre Zahlungen ein. Daraufhin klagte die Betriebsgesellschaft auf Auskunft im Hinblick auf die Depot-Verwaltungskosten und auf Auskehr der erzielten Erträge, abzüglich der Verwaltungsaufwendungen. Die Klage wurde abgewiesen.

Nach Ansicht des Landgerichts stellte die Finanzierungsvereinbarung zwischen den Parteien ein Schenkungsversprechen im Sinne von § 518 Abs. 1 BGB dar, das mangels notarieller Beurkundung nichtig war. Die Beklagte könne zwar für die vorhergehenden Zeiträume ihre Leistungen nicht zurückfordern, da insofern Heilung des Formmangels eingetreten sei, sie könne jedoch weitere Leistungen für die Zukunft verweigern.

– *Bundesarbeitsgericht zum Widerspruchsrecht beim gesetzlichen Betriebsübergang auf eine Stiftung*⁴

Am 11. Dezember 2003 beschloss das Berliner Abgeordnetenhaus die Überführung der Berliner Opern mit ihren Orchesterensembles in die »Stiftung Oper in Berlin«. Der Kläger, Violinist bei den Berliner staatlichen Schauspielbühnen, widersprach dem Betriebsübergang. Er beantragte, festzustellen, dass sein Arbeitsverhältnis mit dem Land Berlin weiter fortbestehe. Klage, Berufung und Revision blieben jedoch erfolglos.

Nach Ansicht des BAG findet § 613 a Abs. 6 BGB auf einen gesetzlich geregelten Betriebsübergang keine Anwendung. Auch aus dem Stiftungsgesetz selbst ergebe sich kein Widerspruchsrecht. Eine analoge Anwendung von § 613 a Abs. 6 BGB scheidet ebenfalls aus, da das Gesetz über die Betriebsüberführung keine planwidrige Regelungslücke enthalte.

– *Landesarbeitsgericht Düsseldorf zum Charakter eines Krankenhauses als karitative Einrichtung einer Religionsgemeinschaft*⁵

Der Betriebsrat eines Krankenhauses beantragte, festzustellen, dass auf den Betrieb seines Arbeitgebers die Vorschriften des Betriebsverfassungsgesetzes Anwendung fänden. Dagegen wandte sich die Antragsgegnerin, eine dem Diakonischen Werk der Evangelischen Kirche im Rheinland e. V. angehörende gemeinnützige Krankenhaus-GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die Alfred Krupp von Bohlen und Halbach Stiftung ist. Die Antragsgegnerin argumentierte damit, sie sei eine karitative Einrichtung einer Religionsgemeinschaft im Sinne von § 118 Abs. 2 BetrVG. Folglich sei sie von den Konfrontationen staatlicher Betriebsverfassung freizuhalten. Mit dieser Begründung wies das Arbeitsgericht den Antrag des Betriebsrates ab. Die Rechtsbeschwerde hatte jedoch Erfolg.

Nach Ansicht des LAG sei es nicht ausschlaggebend, dass die Antragsgegnerin Mitglied der Diakonie ist, der Rechtsstreit müsse vielmehr anhand der Frage entschieden werden, ob diese Mitgliedschaft ein Mindestmaß an Einfluss der Kirchen sichere. Dies sei jedoch bislang nicht vorgetragen.

4 BAG, Urteil vom 28.9.2006, 8 AZR 441/05, abrufbar unter www.juris.de.

5 LAG Düsseldorf, Beschluss vom 29.8.2006, 8 TaBV 58/06, abrufbar unter www.juris.de, Rechtsbeschwerde eingelegt (7 ABR 72/06).

- *Bundesverwaltungsgericht zur Restitutionsberechtigung von Stiftungen des öffentlichen Rechts*⁶

Die Klägerin, eine öffentlich-rechtliche Stiftung, begehrte die Rückübertragung eines vormaligen Klostergrundes. Auf den ablehnenden Bescheid des Landesamtes zur Regelung offener Vermögensfragen erhob sie Klage zum Verwaltungsgericht mit dem Antrag, ihre vermögensrechtliche Berechtigung festzustellen. Die Klage wurde abgewiesen, die Revision hatte Erfolg.

Nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts gehören öffentlich-rechtliche Stiftungen nicht zu den restitutionsberechtigten Rechtssubjekten im Sinne von Art. 22 I 7 i.V.m. Art. 21 III Einigungsvertrag. Dies schließt allerdings nicht die Anwendung von § 1 I lit. a VermG aus. Auch ohne das enteignungsähnliche Ziel einer politischen Diskriminierung sei es für die Anwendung des Vermögensgesetzes ausreichend, dass die Klägerin entschädigungslos enteignet worden sei.

- *OVG Rheinland-Pfalz zur Charakterisierung einer kirchlichen Stiftung*⁷

In der Absicht, das Landespersonalvertretungsgesetz nicht anwenden zu müssen, beantragte die Klägerin die Feststellung ihres Charakters als kirchliche Stiftung. Sie begründete dies mit der historischen Rückführung ihrer Existenz auf mittelalterliche kirchliche Stiftungen. Die auf den ablehnenden Bescheid und erfolglosen Widerspruch erhobene Klage hatte zunächst Erfolg. Das Verwaltungsgericht stellte fest, dass die Klägerin eine kirchliche Stiftung sei und begründete dies damit, sie habe in der Vergangenheit insgesamt einen kirchlichen Charakter besessen. Auf die Berufung des Beklagten wurde die Klage jedoch abgewiesen.

Nach Ansicht des Oberverwaltungsgerichts war die kirchliche Prägung der Vorgängerkörperschaft nicht ausschlaggebend. Entscheidend sei vielmehr der Umstand, dass die Stiftung unter der französischen Besatzungsherrschaft zu einer öffentlich-rechtlichen Stiftung geworden sei und diesen Charakter auch unter der kaiserlichen Herrschaft nicht verloren habe. Das Gericht ließ deshalb offen, ob die Klägerin kirchliche Aufgaben oder gemeinnützige, bzw. mildtätige Zwecke verfolgte.

- *Verwaltungsgericht Hamburg zur Anerkennung einer gewerblichen GmbH als Träger der freien Jugendhilfe*⁸

Die Klägerin, eine GmbH, erbrachte nach ihrem Gesellschaftsvertrag soziale und medizinische Dienstleistungen. Sie beantragte die Anerkennung als Trägerin der freien Jugendhilfe gemäß § 57 SGB VIII. Die gegen den ablehnenden Bescheid und den erfolglosen Widerspruch gerichtete Klage hatte Erfolg.

Das Verwaltungsgericht äußerte die Ansicht, dass die gemäß § 75 SGB VIII geforderte Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht mit dem Gemeinnützigkeitsbegriff im Sinne des Abschnitts »Steuerbegünstigte Zwecke« der Abgabenordnung identisch sei. Die Anerkennung als Träger der freien Jugendhilfe führe nicht zur Befugnis, Steuervergünstigungen in Anspruch zu nehmen und steuerlich absetzbare Spendenbeschei-

⁶ BVerwG, Urteil vom 29.3.2006, 8 C 19/04, NVwZ 2006, 941 ff.

⁷ OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.6.2006, 2 A 11376/05, KHuR 2006, 126.

⁸ VG Hamburg, Urteil vom 17.1.2006, 13 K 1657/04, ZKJ 2006, 377 ff.

nigungen zu erteilen. Aus diesem Grund sei es geboten, den Gemeinnützigkeitsbegriff im Sinne des § 75 SGB VIII weiter zu fassen, als den steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff. Die Tätigkeit als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb schließe die Anerkennung der Klägerin als Trägerin in der Jugendhilfe nicht aus.

– *Verwaltungsgericht Sigmaringen zur Stat usfeststellung einer kirchlichen Stiftung*⁹

In diesem Verwaltungsrechtsstreit wandte sich eine Diözese gegen die Statusfeststellung des Kultusministeriums im Hinblick auf den Rechtscharakter einer Stiftung als Stiftung des bürgerlichen Rechts. Sie beantragte, den Rechtscharakter der Stiftung als kirchlich festzustellen. Die Klage wurde abgewiesen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts ist durch die Genehmigung einer Satzung durch die Stiftungsbehörde zugleich inzident auch eine statusrechtliche Entscheidung zu treffen. Im vorliegenden Fall sei die Stiftung als kirchliche Stiftung genehmigt worden. Dieser Bescheid sei auch in Rechtskraft erwachsen und könne folglich durch das beklagte Kultusministerium nicht aufgehoben werden. Die Stiftung erfülle überdies auch die materiellen Voraussetzungen für die Qualifikation als kirchliche Stiftung. Dies habe das Regierungspräsidium bei der Satzungsgenehmigung richtig festgestellt. Dessen formelle Unzuständigkeit könne deshalb außer Betracht bleiben.

III. Aus der Finanzrechtsprechung

1. *EuGH- und BFH-Entscheidungen*

– *EuGH zur Steuerbefreiung einer gemeinnützigen, beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Stiftung*¹⁰

Eine italienische gemeinnützige Stiftung erzielte in Deutschland Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die deutsche Finanzverwaltung unterwarf diese aufgrund der beschränkten Steuerpflicht der Körperschaftsteuer. Die dagegen gerichtete Klage blieb in erster Instanz erfolglos. Im Revisionsverfahren legte der BFH den Finanzrechtsstreit dem EuGH zur Entscheidung vor.

Nach Ansicht des EuGH steht es Art. 73 b. EG-Vertrag i.V.m. Art. 73 d EG-Vertrag entgegen, dass ein Mitgliedsstaat Vermietungseinkünfte seiner im Inland dislozierten Stiftungen wegen deren Gemeinnützigkeit von der Körperschaftsteuer befreit, die gleichen Einkünfte einer gemeinnützigen ausländischen Stiftung jedoch der Körperschaftsteuer unterwirft. Nach Ansicht des EuGH ist es zwar möglich, Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Wohn- oder Kapitalanlageorten auch steuerlich ungleich zu behandeln. Dazu bedürfe es jedoch vernünftiger Gründe, zum Beispiel der unterschiedlichen wirtschaftlichen oder rechtlichen Situation in den jeweiligen Mit-

⁹ VG Sigmaringen, Urteil vom 26.9.2006, 9 K 2042/05, abrufbar unter www.juris.de.

¹⁰ EuGH »Stauffer«, Urteil vom 14.9.2006, C 386/04, DStR 2006, 1736 ff., mit umfassender Besprechung von Hüttemann/Helios in DB 2006, 2481 ff.

gliedsstaaten. Eine solche Begründung für die unterschiedliche steuerliche Behandlung sei jedoch im konkreten Fall nicht erkennbar. Aus diesem Grund sei die Ungleichbehandlung zwischen gemeinnützigen Stiftungen mit Sitz im Inland und gemeinnützigen Stiftungen mit Sitz im Ausland durch den EG-Vertrag ausgeschlossen.

- *BFH zum Abzugshöchstbetrag gemäß § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG für zusammen veranlagte Ehegatten*¹¹

Ein Ehepaar hatte eine Großspende von 50.000,00 DM an eine gemeinnützige Stiftung geleistet. Gemäß schriftlicher Erklärung der Spender war von diesem Betrag die Hälfte als Zuwendung des Ehemanns, die andere Hälfte als Zuwendung der Ehefrau anzusehen. Die Zahlung erfolgte aufgrund eines Schecks, der zu Lasten des Kontos des Ehemannes eingelöst wurde. Die Finanzverwaltung weigerte sich, für jeden der Ehegatten den vollen Abzugshöchstbetrag von 40.000 DM bzw. 20.450 EUR anzusetzen. Die dagegen gerichtete Klage blieb zunächst erfolglos, da das Finanzgericht die Ansicht äußerte, es sei entscheidend, dass die Spende ausschließlich vom Konto des Ehemannes abgeflossen sei. Die Revision führte jedoch zur Aufhebung des Urteils.

Nach Ansicht des BFH steht bei gemeinschaftlichen Spenden jedem Ehegatten der volle Abzugshöchstbetrag zu, unabhängig von der Frage, ob die Zuwendung von einem Einzelkonto aus erfolgt. Ausschlaggebend sei insofern nur, ob die Zuwendung für die bedachte Körperschaft als Leistung beider Ehegatten gewertet werden müsse. Dies sei gemäß schriftlicher Erklärung der Kläger zu der ihrerseits gemachten Spende der Fall, weshalb der Klage stattzugeben sei.

- *BFH zur Betriebsaufspaltung bei gewerbesteuerbefreiten Gesellschaften*¹²

Die Klägerin verpachtete ihren Grundbesitz, auf dem sich psychiatrische Wohn- und Pflegeheime befanden, an eine Betriebs-GmbH. Als Betreiberin psychiatrischer Wohn- und Pflegeeinrichtungen wurde diese Gesellschaft gemäß § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Die Einkünfte aus dem Verpachtungsbetrieb der Klägerin unterwarf das Finanzamt jedoch der Gewerbesteuer. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Die Revision des Finanzamtes wurde zurückgewiesen.

Nach Ansicht des BFH stellt die Verpachtung von Grundbesitz an eine Gesellschaft, deren Anteile dem Verpächter zustehen, eine Betriebsaufspaltung dar. In diesem Fall, insofern weicht der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung¹³ ab, seien bei einer Betriebsaufspaltung die Befreiungstatbestände des § 3 Nr. 20 GewStG auch dem Besitzunternehmen zuzubilligen. Nur auf diese Weise könne es zu einer einheitlichen Beurteilung der Betriebsaufspaltung kommen. Die enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Besitzgesellschaft und Betriebsgesellschaft gebiete es, beide Gesellschaften im Rahmen der Betriebsaufspaltung steuerlich gleich zu behandeln. Ansonsten käme es zu einer Benachteiligung der Betriebsaufspaltung gegenüber anderen Organisationsstrukturen.

11 BFH, Urteil vom 3.8.2005, XI R 76/03, DStRE 2006, 10 ff.

12 BFH, Urteil vom 29.3.2006, X R 59/00, DB 2006, 1352 ff.

13 Vgl. BFH, Urteil vom 19.3.2002, VIII R 57/99, DB 2002, 1085.

– *BFH zum Abzug von Durchlaufspenden*¹⁴

Die Klägerin, eine GmbH, hatte im Dezember 1995 eine Scheckzahlung in Höhe von 10.000 DM zugunsten des örtlichen Fußballvereins geleistet. Den Scheck erhielt die Gemeinde G und reichte ihn noch im Streitjahr 1995 an den begünstigten Sportverein weiter. Mitte des Jahres 1996 erhielt der begünstigte Verein eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeitsanerkennung. Die Klägerin beantragte, die Spendenzahlung als gewinnmindernde Betriebsausgabe anzuerkennen, was von der Finanzverwaltung verweigert wurde. Die dagegen gerichtete Klage war erfolglos. Die Revision wurde zurückgewiesen.

Nach Ansicht des BFH kann eine sog. Durchlaufspende nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn der Schlussempfänger der Zuwendung für den Veranlagungszeitraum als gemeinnützig anerkannt ist, für den die Spende auch steuerlich berücksichtigt werden soll. Im vorliegenden Fall hatte der schlussbegünstigte Sportverein erst im Jahr 1996 die Gemeinnützigkeit erlangt. Die im Jahr 1995 zugeflossene Spende konnte deshalb nicht im Nachhinein berücksichtigt werden.

– *BFH zur Grundsteuerbefreiung für Wohnungen in Heimen für behinderte Kinder und Jugendliche*¹⁵

Ein gemeinnütziger Verein war Eigentümer eines Grundstücks, das mit Gebäuden bebaut war, die als Therapieeinrichtung für behinderte Kinder und Jugendliche dienten. Er wehrte sich unter Bezugnahme auf die besondere Zweckwidmung der Wohnungen gegen die Veranlagung zur Grundsteuer gemäß § 5 Abs. 2 GrStG. Klage und Revision blieben jedoch erfolglos.

Der BFH stützt seine Entscheidung auf § 5 Abs. 1 GrStG, wonach Grundbesitz, der zugleich Wohnzwecken dient, stets von der Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften ausgenommen ist. Insofern komme es nicht darauf an, ob Wohnungen der Unterbringung von Behinderten dienen, sondern lediglich, ob es sich bewertungsrechtlich um Einheiten handele, die die Führung eines selbstständigen Haushalts auf Dauer ermöglichen. Dies sei auch bei Wohneinheiten der Fall, die der Unterbringung von Behinderten dienen. Insofern sei die Grundsteuerbefreiung für gemeinnützig gehaltenen Grundbesitz ausgeschlossen.

– *BFH zur Steuerbefreiung von Tanzkursen gemeinnütziger Vereine*¹⁶

Der Kläger war ein gemeinnütziger Verein, der ein Seminar für Musik- und Bewegungserziehung betrieb. Unter anderem bot er für die Streitjahre 1995 bis 1998 im Rahmen einer »Tanzwerkstatt« Tanzkurse an, die von der beklagten Finanzverwaltung als umsatzsteuerpflichtig angesehen wurden. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos, ebenso wie die Revision.

Nach Ansicht des BFH stellen Tanzkurse keinerlei wissenschaftliche oder belehrende Angebote im Sinne von § 4 Nr. 22 UStG dar. Auch als kulturelle oder sportliche Veranstaltungen könnten Tanzkurse nicht gewertet werden, da bei Ihnen der Un-

14 BFH, Urteil vom 5.4.2006, I R 20/05, abrufbar unter www.juris.de.

15 BFH, Urteil vom 11.4.2006, II R 77/04, DStRE 2006, 1345 ff.

16 BFH, Urteil vom 27.4.2006, V R 53/04, DStRE 2006, 1534 ff. = BFH/NV 2006, 1599 ff.

terhaltungscharakter gegenüber sportlichen oder kulturellen Aspekten deutlich überwiege. Sie seien eher Teil der Freizeitgestaltung ihrer Teilnehmer und dienten deshalb nicht zu umsatzsteuerlich privilegierten Aus- oder Fortbildungszwecken.

– *BFH zum Charakter von Beiträgen für den Schulbesuch als Spende oder als Schulgeld*¹⁷

Der BFH wies mit dem Beschluss eine Nichtzulassungsbeschwerde gegen eine Entscheidung des Finanzgerichts zurück. Geklagt hatten Eltern, die monatliche Beiträge zum Schulbetrieb als Spenden berücksichtigt wissen wollten. Der BFH verwies insofern auf seine Vorentscheidung¹⁸ wonach ein Beitrag zum Schulbetrieb dann nicht als Spende gewertet werden könne, wenn er dazu diene, die üblichen Betriebskosten zu decken. In diesem Fall, so auch im konkret zu entscheidenden Finanzrechtsstreit, handele es sich um ein Entgelt.

– *BFH zur »Eintrittsspende« an Golfclubs*¹⁹

Die Kläger hatten im Jahr 1991 der örtlichen Verbandsgemeinde einen Betrag in Höhe von 15.000 DM zugewandt, mit der Auflage, diesen an den örtlichen Golfclub weiterzuleiten. Hierbei handelte es sich um eine sog. »Eintrittsspende« aus Anlass der Aufnahme der Kläger in den Golfclub. Das Finanzamt erkannte die Spende jedoch mangels Freiwilligkeit der Leistung nicht an. Klage und Revision blieben ohne Erfolg.

Nach Ansicht des BFH ist die Zuwendung an einen Golfclub seitens des Mitglieds nicht als Spende abzugsfähig, wenn damit ein unmittelbar im Zusammenhang stehender Vorteil erreicht werden soll. In diesem Fall fehle es nicht nur an der Freiwilligkeit, sondern auch an der Fremdnützigkeit der Vermögenszuwendung. Spenden, von denen die Aufnahme in einen Golfclub abhängt, seien deshalb nicht abzugsfähig im Sinne von § 10 b EStG.

– *BFH zur Steuerbefreiung von Verpflegungsleistungen eines Studentenwerks*²⁰

Ein Studentenwerk hatte in den Streitjahren ab 1995 Mensabetriebe unterhalten, die Studenten, Bedienstete der Universität und Dritte mit Mahlzeiten und Getränken versorgten. Außerdem belieferte es Schulen und ähnliche Einrichtungen mit Speisen und Getränken. Die Finanzverwaltung unterwarf diese Leistungen der Umsatzsteuer. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos. Die Revision führte jedoch zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung.

Nach Ansicht des BFH konnte es offen bleiben, ob die Leistungen der Klägerin im Sinne von § 4 Nr. 18 UStG 1993 steuerbefreit seien. Sie könne sich nämlich unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG stützen. Danach seien die mit dem Hochschulunterricht eng verbundenen Dienstleistungen steuerbefreit. Um solche Angebote könne es sich im konkreten Fall handeln, was vom Finanzgericht bei der Sachverhaltsfeststellung zu untersuchen sei.

17 BFH, Beschluss vom 20.7.2006, XI B 51/05, BFH/NV 2006, 2070.

18 BFH, Urteil vom 12.8.1999, XI R 65/98, BFHE 190,144.

19 BFH, Urteil vom 2.8.2006, XI R 6/03, DB 2006, 2442, ff.

20 BFH, Urteil vom 28.9.2006, V R 57/05, abrufbar unter www.juris.de.

2. Entscheidungen der Finanzgerichte

- *FG Düsseldorf zur Grundsteuerbefreiung für gewerbliche Erbbauberechtigte bei Verpachtung an eine gemeinnützige Stiftung*²¹

Eine gemeinnützige Stiftung hatte einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Grundstück im Wege des Erbbaurechts für 99 Jahre überlassen, mit der Verpflichtung, darauf einen Gebäudekomplex für den Betrieb eines Reha- und Pflegezentrums zu errichten. Dieses Gebäude verpachtete die Gesellschaft an die Stiftung mit einer Mindestlaufzeit von 20 Jahren. Die Stiftung wiederum erwarb zunächst einen Gesellschaftsanteil von 67 % an der GbR und lies sich für die verbleibenden 33 % eine Kaufoption unter fester Berechnung des Preises einräumen. Die Option war befristet auf den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2006. Als die zuständige Finanzverwaltung einen Bescheid erließ, der den Einheitswert auf 2.690.400,00 DM festsetzte, wandte sich die Rechtsnachfolgerin der GbR mit der Begründung dagegen, ihr stehe gemäß § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG Steuerbefreiung zu. Die gegen den Bescheid gerichtete Klage blieb jedoch erfolglos.

Nach Auffassung des Gerichts ist ein bebautes Grundstück im Erbbaurecht dem wirtschaftlichen Eigentum zuzurechnen. Dessen Eigentümerin sei jedoch nicht die gemeinnützige Stiftung, sondern die nicht gemeinnützige GbR gewesen. Der Umstand, dass die gemeinnützige Stiftung schon im Jahr 2000 eine Option auf den vollständigen Erwerb aller GbR-Anteile gehabt habe, ändere nichts daran, dass ihr zu diesem Zeitpunkt noch keine Verfügungsmöglichkeit im Hinblick auf die monatlichen Erbpachterlöse zugestanden habe. Diese gehörten aber zur Substanz der wirtschaftlichen Einheit, so dass für die Zurechnung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO eine wesentliche Voraussetzung fehle.

- *FG Köln zur Gemeinnützigkeit von Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen*²²

Der Kläger, ein gemeinnütziger Verein, unterhielt eine Forschungseinrichtung, die er im Streitjahr überwiegend aus Zuwendungen Dritter und aus Erträgen der Vermögensverwaltung finanzierte. In den Folgejahren 1998 und 1999 erfolgte die Finanzierung hingegen weitestgehend über Erträge aus sogenannter »Auftragsforschung«. Die zuständige Finanzverwaltung bezog sich auf das BMF-Schreiben vom 22. September 1999²³ und unterwarf den Kläger für alle drei Jahre zur Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die dagegen gerichtete Klage hatte teilweise Erfolg.

Nach Ansicht des Gerichts handele es sich bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer um Jahressteuern, für deren Festsetzung kein Dreijahreszeitraum gelten könne. Da der Kläger im Streitjahr 1997 seine Forschungseinrichtung vorwiegend aus Drittmitteln finanziert habe, lägen die Voraussetzungen gemäß § 68 Nr. 9 AO auch für diesen Zeitraum vor. Die in den Jahren 1998 und 1999 enthaltenen Entgelte für Auftragsforschungen stellten hingegen keine Zuwendungen im Sinne dieser Vorschrift

21 FG Düsseldorf, Urteil vom 23.5.2005, 11 K 3234/03 BG, DStRE 2006, 421 ff.

22 FG Köln, Urteil vom 22.6.2005, 13 K 3420/04, DStRE 2006, 295 ff., Rev. eingel.

23 BMF-Schreiben vom 22.9.1999, Tz. III. 5, BStBl I 1994, 944.

dar. Deshalb sei die Steuerbefreiung als Zweckbetrieb für diesen Zeitraum auszu-schließen.

– *Hessisches Finanzgericht zur Abgrenzung von Spenden und Leistungsaustausch*²⁴.

Der Kläger, ein gemeinnütziger Tierschutzverein, hatte ein »Haustierregister« angeboten, mit dem die Auffindung entlaufener Tiere erleichtert werden sollte. In seinen hauseigenen Broschüren wies er auf diese Leistung hin, die unentgeltlich erfolgte, für die jedoch Spenden eingeworben wurden. In der Folgezeit gingen solche Spenden auch beim Kläger ein, wobei zu 70 % Personen ohne Eintragung im Haustierregister die Zuwendungen leisteten. Das zuständige Finanzamt unterwarf diese Einkünfte der Umsatzsteuer und zog lediglich einen geschätzten Spendenbetrag in Höhe von 10 % ab. Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich.

Nach Ansicht des Gerichts könnten die eingegangenen Spenden noch nicht einmal zu 30 % der Umsatzsteuer unterworfen werden, da es nicht feststellbar sei, dass die im Tierschutzregister eingetragenen Spender eine »Gegenleistungsmotivation« gehabt hätten. Nur bei einer solchen Äquivalenzfeststellung sei eine Zuwendung als Leistungsaustausch und nicht als Spende zu bewerten. Da im konkreten Fall nicht mit der notwendigen Sicherheit festgestellt werden könne, dass die im Tierschutzregister eingetragenen Spender zur Abgeltung ihrer Registrierung geleistet hätten, sei im Zweifel von einer Spende auszugehen.

– *Niedersächsisches Finanzgericht zur Gemeinnützigkeit einer Stiftung im Insolvenzverfahren*²⁵

Über das Vermögen einer gemeinnützigen Stiftung war Anfang des Jahres 2001 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Im Folgejahr erzielte sie nur noch Einnahmen aus der Vermietung ihres Immobilienvermögens und Zinsen aus dem Kapitalvermögen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung war der Stiftung aus »grundsätzlichen rechtlichen Erwägungen« die Steuervergünstigung zu versagen. Außerdem stelle ihre vermögensverwaltende Tätigkeit keine gemeinnützige Zweckverfolgung dar. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Die Stiftung, so das Finanzgericht, habe zwar mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Rechtsfähigkeit verloren. Dies sei jedoch für die steuerliche Beurteilung bedeutungslos. Als Steuersubjekt existiere sie, bis jegliche satzungsmäßige Tätigkeit eingestellt werde. Im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH zur »Anlaufphase« von Stiftungen sei es angemessen, einer gemeinnützigen Körperschaft auch eine gewisse »Auslaufphase« zuzubilligen, in der sie ihre Vermögensverhältnisse ordnen könne und nach wie vor als gemeinnützig einzustufen sei.

24 Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 12.9.2005, 6 K 3097/00, EFG 2006, 141 ff.

25 Niedersächsisches FG, Urteil vom 15.9.2005, 6 K 609/00, EFG 2006, 1195 ff., Rev. eingel. (I R 14/06).

- *Finanzgericht Düsseldorf zum Verfall des Vermögens einer Stiftung in Liechtenstein*²⁶

Die Entscheidung widmet sich eher dem Profit-, als dem Non-Profit Bereich. Der Kläger hatte im Jahr 1994 Schmiergeldzahlungen von einem afrikanischen Diktator in Höhe von 22.700.000 DM erhalten und in eine liechtensteinische Stiftung überführt. Nach Anordnung des Vermögensverfalls aufgrund des liechtensteinischen Gesetzes vom 25. Oktober 2000 wandte sich der Kläger gegen die Zuordnung der bislang nicht versteuerten Zuflüsse als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Antrag blieb erfolglos.

Nach Ansicht des Finanzgerichts könnten Schmiergelder durchaus Einnahmen im Sinne von § 18, 19 oder § 22 Nr. 3 EStG darstellen. Die vom Kläger vorgenommene Rückstellungsbildung sei weder für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, noch aus selbstständiger Arbeit oder aus einer sonstigen Leistung zulässig.

- *Finanzgericht Münster zur Abzugsfähigkeit von Auslandsspenden*²⁷

Dem portugiesischen »Centro Popular de Lagoa« wurden Sachspenden zur Verfügung gestellt, deren steuerliche Abzugsfähigkeit gemäß § 10 b EStG die Finanzverwaltung verweigerte. Die dagegen gerichtete Klage wurde abgewiesen.

Spenden, die unmittelbar an ausländische gemeinnützige Einrichtungen erfolgten, so das Finanzgericht, seien nach deutschem Recht nicht abziehbar. Dies verstoße auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Dabei sei schon fraglich, ob das Gemeinnützigkeitsrecht überhaupt zu dieser Materie gehöre. Dies könne jedoch dahinstehen, denn es sei in der Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandsspenden kein Verstoß gegen Grundfreiheiten oder das allgemeine Diskriminierungsverbot zu erkennen. Die Privilegierung von Inlandsspenden sei aufgrund der verbesserten Aufsichts- und Kontrollmöglichkeit und im Hinblick auf den Vertrauensschutz des Spenders sachlich begründet. Eine willkürliche Diskriminierung sei vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen.

- *Finanzgericht Baden-Württemberg zur steuerlichen Förderung von Sanierungsmaßnahmen an denkmalgeschützten Objekten*²⁸

Der Eigentümer eines denkmalgeschützten Hauses hatte Zuschüsse zu den Sanierungskosten beantragt und sowohl Förderungen der öffentlichen Hand als auch der privaten Landesdenkmalstiftung erhalten. Das zuständige Finanzamt kürzte die Bemessungsgrundlage für die steuerliche Förderung gemäß § 10 f EStG um diese Zuschüsse. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Nach Ansicht des Gerichts sei für die steuerliche Förderung gemäß § 10 f EStG die konkrete wirtschaftliche Belastung ausschlaggebend. Aus diesem Grund sei es folgerichtig, von der Bemessungsgrundlage die Zuschüsse abzuziehen, die diese Belastung

26 FG Düsseldorf, Beschluss vom 28.9.2005, 15 V 3753/05 A (E), EFG 2006, 25 ff.

27 FG Münster, Urteil vom 28.10.2005, 11 K 2505/05 E, EFG 2006, 357 ff., Rev. eingl. (BFH XI R 56/05).

28 FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urteil vom 9.2.2006, 3 K 307/02, EFG 2006, 1320 ff., Rev. eingl. (BFH X R 13/06).

reduzierten. Es sei nicht Zweck des Gesetzes, den Steuerpflichtigen von Aufwendungen zu entlasten, die er wegen der Zuschüsse Dritter gar nicht tragen müsse.

- *Finanzgericht Köln zur unentgeltlichen Nutzung von Werbetrikots durch Jugendmannschaften*²⁹

Der Kläger, ein gemeinnütziger Sportverein, hatte von einem örtlichen Technikunternehmen, das sehr spezielle elektronische Aggregate herstellte, für seine Jugendmannschaft Trikots mit Werbeaufdruck erhalten. Dies erfolgte unentgeltlich. Dennoch sah die Finanzverwaltung in der Nutzung dieser Trikots eine steuerbare Werbeleistung und veranlagte den Kläger mit dem Regelsteuersatz zur Umsatzsteuer. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Das Finanzgericht konzedierte, dass die Nutzung von Werbetrikots durchaus eine Dienstleistung im Sinne von § 3 Abs. 9 UStG darstellen könne. Dies sei gegebenenfalls auch ohne ausdrückliche gegenseitige Erklärungen der Fall. In der konkreten Sachverhaltskonstellation sei jedoch nicht erkennbar, dass die Nutzung von Werbetrikots durch Jugendmannschaften eine messbare Werbewirkung zugunsten des Technikunternehmens entfalte, da dessen spezielle Produktpalette für »Otto Normalverbraucher« nicht interessant sei.

- *Niedersächsisches Finanzgericht zur Umsatzsteuerpflicht von sog. Mailingaktionen*³⁰

Die Klägerin, eine GmbH, widmete sich dem Aufbau und Betrieb von Direktmarketingaktivitäten. In diesem Zusammenhang erstellte sie Adressdateien, widmete sich der Erstellung von Mailingplänen, versandte Werbebriefe und betrieb ein sog. »Response-Center«. Begünstigte der auf diese Art angeworbenen Spenden waren gemeinnützige Organisationen in Italien. Das Finanzamt unterwarf die Klägerin für das Streitjahr der Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Nach Ansicht des Finanzgerichts handelte es sich bei den Mailingaktionen um einheitliche sonstige Leistungen im Sinne von § 3 Abs. 9 S. 1 i.V.m. § 3 a Abs. 1 UStG, die in Deutschland steuerbar seien. Die Sonderregelung im Sinne von § 3 a Abs. 4 i.V.m. § 3 Abs. 3 S. 1 UStG sei nicht einschlägig, da insofern lediglich Unternehmer, jedoch keine karitativen Vereinigungen privilegiert seien.

- *Finanzgericht München zur Spendenhaftung*³¹

Der Landesverband einer Partei wurde von der Finanzverwaltung gemäß § 10 b Abs. 4 S. 2 EStG als Aussteller unrichtiger Spendenbescheinigungen für entgangene Steuern in Anspruch genommen. Dem lag zugrunde, dass ein Parteimitglied bestimmte Aufgaben gegen Kostenersatz übernommen hatte. In der später erhaltenen Abrechnung war formularmäßig ein Verzicht auf den Kostenersatz enthalten, den das

29 FG Köln, Urteil vom 17.02.2006, 11 K 827/03, EFG 2006, 1108.

30 Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 23.2.2006, 5 K 697/03, EFG 2006, 1014 ff., Rev. eingel. (BFH V R 19/06).

31 FG München, Urteil vom 7.3.2006, 6 K 838/04, EFG 2006, 1050 ff., Rev. eingel. (BFH XI R 23/06).

Parteimitglied ausfüllte und unterzeichnete. Die Finanzverwaltung hielt die daraufhin ausgestellten Spendenbescheinigungen für falsch und erließ einen Haftungsbescheid. Die dagegen gerichtete Klage führte zur Aufhebung dieses Bescheides.

Nach Ansicht des Gerichts war zunächst zwischen Partei und Mitglied ein wirksames Auftragsverhältnis mit Vereinbarung des Kostenersatzes entstanden. Der Umstand, dass der Landesverband nicht wirtschaftlich leistungsfähig gewesen sei, diesen Aufwendersatz zu tragen, sei dafür nicht maßgeblich. Entscheidend sei vielmehr die verbindliche Vereinbarung von Auftragnehmer und Auftraggeber über Leistung und Kostenersatz. Wenn auf diesen Kostenersatz verzichtet werde, so stelle dies eine Spende dar. Auch Formulärmäßigkeit dieses Anspruchsverzichts in der übersandten Abrechnung schließe den Spendencharakter nicht aus. Dem Spender stehe es insofern frei, dieses Formular zu unterzeichnen oder seinen Aufwendersatz einzufordern. Eine besondere Drucksituation erwachse daraus nicht.

– *Finanzgericht München zum Sportsponsoring* ³²

Ein gemeinnütziger Sportverein hatte mit einer Versicherung einen Vertrag abgeschlossen, in dem sich der Sponsor zur jährlichen Zahlung von 100.000 DM verpflichtete. Im Gegenzug gestattete der Verein dem Sponsor, auf seinen Sportveranstaltungen über Versicherungsthemen zu informieren und in der Vereinszeitung zu werben. Die zuständige Finanzverwaltung sah darin einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und unterwarf die Sponsorengelder der Umsatzsteuer. Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich.

Das Finanzgericht vertrat die Ansicht, dass die reine Duldung von Werbemaßnahmen durch den begünstigten Verein keine aktive Unterstützung der Sponsorenwerbung darstelle. Die Werbemöglichkeit bei Sportveranstaltungen und in der Vereinszeitung sei lediglich steuerunschädliche Vermögensverwaltung. Auch das sog. »Internetlink« auf der Vereinswebsite zur Homepage des Sponsors stelle keine aktive Werbung dar, da es insofern an einem unmittelbaren, werbewirksamen Sponsorenbezug fehle.

– *Finanzgericht Hamburg zur Vermietung von Ausstellungsflächen durch einen gemeinnützigen Verein* ³³

Ein gemeinnütziger Verein veranstaltete einen Ärztekongress und führte parallel dazu eine Ausstellung durch, auf der Industrieunternehmen auftraten. Die Aussteller mieteten dazu von dem veranstaltenden Verein die entsprechenden Ausstellungsflächen. Die Finanzverwaltung sah darin einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Nach Ansicht des Gerichts stellt die Vermietung von Ausstellungsflächen an Industrieunternehmen keine Vermögensverwaltung mehr dar, sondern einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Entscheidend sei insofern, dass die Aussteller nicht nur die Mietflächen nutzen, sondern auch mit den Mitgliedern des Klägers und anderen Kongressteilnehmern während der Ausstellung kommunizieren konnten. Daraus er-

32 FG München, Urteil vom 15.5.2006, 7 K 4052/03, EFG 2006, 1362 ff., Rev. eingel. (BFH I R 42-06).

33 FG Hamburg, Urteil vom 15.6.2006, 2 K 10/05, STE 2006, 613.

gäben sich deutlich verdichtete Marktchancen, die ein Gesamtbild erzeugten, das über die bloße Nutzung von Werbeflächen des Klägers hinausgehe.

- *Finanzgericht Nürnberg zur Umsatzsteuerpflicht von Verwaltungsleistungen eines Dachverbandes für angeschlossene Mitgliedsvereine*³⁴

Der Kläger, ein gemeinnütziger Verein auf dem Gebiet der offenen Sozialarbeit-, Jugend-, Familien-, Kranken- und Altenhilfe, führte Verwaltungstätigkeiten für kleine Mitgliedsvereine, ohne eigene Verwaltung, durch. Die zuständige Finanzverwaltung unterwarf diese Leistungen der Umsatzsteuer. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Der Kläger, so das Gericht, erbringe mit seiner Verwaltungs- und Geschäftsführungstätigkeit für die angeschlossenen Mitgliedsvereine Leistungen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Diese Dienstleistungen seien auch nicht hinreichend eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden, so dass eine Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil A, Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie nicht in Frage komme. Dies komme nur dann in Betracht, wenn die jeweilige Dienstleistung unmittelbar dem Sozialbereich zuzuordnen sei. Der Kläger erbringe auch keine Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs, da die Verwaltungsleistungen nicht zwingend zu seinen gemeinnützigen Zwecken gehörten. Zuletzt sei auch keine Umsatzsteuerermäßigung im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG angebracht. Der Kläger erbringe seine Leistungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, da dieser nachhaltig auf die Erzielung von Einkünften ausgerichtet sei.

- *Finanzgericht Düsseldorf zur Umsatzsteuerpflicht von Vereinsbetreuern*³⁵

Der Kläger war als gemeinnütziger Verein Mitglied des deutschen Caritasverbandes. Seine Mitglieder erbrachten u.a. entgeltliche Betreuungsleistungen für psychisch oder physisch Kranke. Die Finanzverwaltung unterwarf diese Einkünfte der Umsatzsteuer. Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich.

Nach Ansicht des Gerichts ergab sich die Umsatzsteuerfreiheit sowohl aus der unmittelbaren Anwendung von § 4 Nr. 18 UStG als auch aus Art. 13 Teil A (1) Buchst. g der Richtlinie 73/388/EWG. Entgelte, die die Vereinsbetreuer für ihre Dienste erhielten, blieben hinter den vergleichbaren Leistungen der Berufsbetreuer zurück. Selbst in den Streitjahren, in denen die Vergütung der Vereinsbetreuer mit denen der Berufsbetreuer gleichzusetzen sei, müsse die Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil A (1) Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG eingeräumt werden. Der Kläger widme sich der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit im Sinne dieser Vorschrift und sei auch als Einrichtung mit sozialem Charakter in Deutschland anerkannt. Dies sei bei Berufsbetreuern nicht der Fall. Eine Wettbewerbssituation zwischen Vereinsbetreuern und Berufsbetreuern bestehe ebenfalls nicht, da Vereinsbetreuer primär ehrenamtlich tätig würden.

34 FG Nürnberg, Urteil vom 4.8.2006, II 112/2004, abrufbar unter www.juris.de, Rev. eingel. (BFH V R 46/06).

35 FG Düsseldorf, Urteil vom 6.8.2006, 5 K 6742/02 U, abrufbar unter www.juris.de, Rev. eingel. (BFH V 64/06).

- *Finanzgericht Köln zur verdeckten Gewinnausschüttung bei Spenden einer Kapitalgesellschaft an eine Religionsgemeinschaft*³⁶

Die Klägerin, eine GmbH, befand sich zu 85 % im Eigentum ihres Geschäftsführers. Dieser gehörte einer Religionsgemeinschaft an, die von der Klägerin seit dem Jahre 1995 mit erheblichen jährlichen Zuwendungen begünstigt wurde. Die Finanzverwaltung sah darin eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Das Gericht sah in den Zuwendungen der Gesellschaft an die Religionsgemeinschaft, welcher der Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer selbst angehörte, eine Zuwendung an nahe stehende Personen. Die jährlichen Spenden hätten nicht in einem konkreten Verhältnis zur Ertragslage gestanden und seien vornehmlich durch die Mitgliedsenschaft des Geschäftsführers in der Religionsgemeinschaft beeinflusst gewesen. Die Zuwendung der Gesellschaft sei deshalb dem veranlassenden Mehrheitsgesellschafter zuzurechnen. Dies stelle auch keinen Eingriff in die Glaubens- und Bekenntnisfreiheit dar, da die Abzugsfähigkeit von Spenden an Religionsgemeinschaften per se nicht beeinträchtigt werde.

- *Finanzgericht Berlin zur Drittmittelverwaltung*³⁷

Der Kläger, ein als gemeinnützig anerkannter Verein, führte für eine Wissenschafts- und Forschungseinrichtung die Verwaltung der Drittmittelzuwendungen durch. Dafür behielt er eine Kostenpauschale von 3 % der Zuwendungsbeträge ein. Die Finanzverwaltung sah darin eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit und veranlagte den Kläger zur Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Die dagegen gerichtete Klage wurde abgewiesen.

Der Kläger, so das Finanzgericht, sei selbst keine Forschungseinrichtung. Er widme sich lediglich der Verwaltung entsprechend gewidmeter Drittmittel. Dies reiche jedoch für die Annahme eines Zweckbetriebs im Sinne von § 65 AO nicht aus, da die Tätigkeit des Klägers selbst dazu dienen müsse, steuerbegünstigte satzungsgemäße Zwecke zu erfüllen. Dies sei jedoch bei der Drittmittelverwaltung nicht der Fall, da diese Tätigkeit auf viele andere Arten und durch andere Anbieter erbracht werden könne. Da insofern auch eine Wettbewerbssituation zu nicht steuerlich privilegierten Drittanbietern entstehe, sei dem Verein die Privilegierung als Zweckbetrieb zu versagen.

- *Hessisches Finanzgericht zum Kontoauszug als Spendennachweis*³⁸

Die Kläger, ein Ehepaar, hatten Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen lediglich durch Kontoauszüge nachgewiesen. Die Finanzverwaltung erkannte diese Sonderausgaben nicht als abzugsfähig an. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Das Gericht verwies auf § 50 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStDV i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Danach sei es nötig, dass nicht nur die Zuwendung als solche nachgewiesen werde, sondern auch seitens des Zuwendungsempfängers Angaben zum Zweck der Zuwendung.

36 FG Köln, Urteil vom 23.8.2006, 13 K 288/05, EFG 2006, 1932 ff.

37 FG Berlin, Urteil vom 4.9.2006, 8 K 8390/02, abrufbar unter www.juris.de.

38 Hessisches FG, Beschluss vom 21.9.2006, 3 V 3462/05, abrufbar unter www.juris.de.

und Zuwendungsempfänger in vereinfachter Form gemacht würden. Diese Angaben fehlten bei den Kontoauszügen, so dass die Spenden nicht anzuerkennen seien.

- *Finanzgericht Hamburg zur Ungleichbehandlung von Spenden an Stiftungen und Spenden an Vereine und Kapitalgesellschaften*³⁹

Die Kläger, ein zusammen veranlagtes Ehepaar, hatten im Streitjahr einen Betrag in Höhe von 14.395 € einem gemeinnützigen Verein als Spende zugewandt. Die zuständige Finanzverwaltung setzte diese Zuwendung nur in Höhe von 5 % als steuerabzugsfähige Sonderausgabe an. Die Kläger waren dagegen der Ansicht, für den Sonderausgabenabzug sei § 10 b Abs. 1 S. 3 EStG mit dem Pauschalabzug in Höhe von 20.450 € anzuwenden, denn Art. 3 I GG gebiete die Gleichbehandlung von gemeinnützigen Vereinen und gemeinnützigen Stiftungen. Die Beschränkung dieser Vorschrift auf Zuwendungen an Stiftungen sei deshalb verfassungswidrig. Einspruch und Klage blieben jedoch erfolglos.

Das Finanzgericht vertrat die Ansicht, zwischen Zuwendungen an Stiftungen und Zuwendungen an Vereinen habe der Gesetzgeber sachlich begründet differenziert. Stiftungen verfügten nicht über laufende Mittel aus Mitgliedsbeiträgen und seien deshalb besonders auf Spenden angewiesen. Außerdem sei es bei der Reform des § 10b Abs. 1 S. 3 EStG gerade das Interesse des Gesetzgebers gewesen, durch die Bevorzugung der Zuwendungen an Stiftungen einen Beitrag zu mehr Stiftungskultur in Deutschland zu leisten. Insgesamt rechtfertigten die unterschiedlichen rechtsformspezifischen Eigenschaften auch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Stiftungen und Vereinen.

- *Finanzgericht Berlin zur Haftung einer Stiftung für nicht abgeführte Abgaben*⁴⁰

Die Klägerin, eine inländische, gemeinnützige Stiftung, behielt auf die Tätigkeitsvergütung ihres Alleinvorstandes keine Lohnsteuer ein und führte diese auch nicht an das Finanzamt ab. Die gegen den darauf erlassenen Haftungsbescheid gerichtete Klage blieb erfolglos. Die Entscheidung widmet sich in erster Linie Problemen im Zusammenhang mit dem DBA Deutschland/Türkei. Daneben stellt sie klar, dass auch Stiftungen im Sinne von §§ 80 ff. BGB eine Gesellschaft im Sinne von § 16 Abs. 2 DBA Türkei darstellen können.

- *Finanzgericht Düsseldorf zur Umsatzsteuerpflicht von Blutspendediensten*⁴¹

Der Kläger, ein Kreisverband des Deutschen Roten Kreuzes, wandte sich gegen die Regelsatzbesteuerung seiner Leistungen für einen örtlichen Blutspendedienst. Das Finanzamt hatte angenommen, der Kläger stehe in einer Wettbewerbssituation mit insgesamt 27 weiteren Anbietern, die sich ebenfalls dem Sammeln von Blut und dessen Verarbeitung widmeten. Die dagegen gerichtete Klage hatte jedoch Erfolg.

Nach Ansicht des Gerichts war eine konkrete Wettbewerbssituation mit anderen Anbietern nicht ersichtlich. Insbesondere durch die ehrenamtliche Tätigkeit der Mitglieder des Klägers werde der moralisch-ethische Apell an die Bürger zur Blutspende

39 FG Hamburg, Urteil vom 4.9.2006, 2 K 109/05, abrufbar unter www.juris.de.

40 FG Berlin, Urteil vom 16.10.2006, 9 K 2168/03, abrufbar unter www.juris.de.

41 FG Düsseldorf, Urteil vom 8.11.2006, 5 K 3447/04 U, abrufbar unter www.juris.de.

verstärkt. Dies sei bei Blutspendediensten gewinnorientierter Anbieter nicht möglich. Die gemeinnützige Motivation der ehrenamtlichen Mitglieder zum Sammeln von Spenden sei insofern charakterbildend für einen Zweckbetrieb, der nicht in einer Wettbewerbssituation mit Drittanbietern stehe.

- *Finanzgericht Kdn zur Abzugsfähigkeit der an gemeinnützige Organisationen überwiesenen Gewinne aus einer Fernsehquizshow als Spende*⁴²

Die Kläger, ein zusammen veranlagtes Ehepaar, wandten sich mit der Klage gegen die Nichtberücksichtigung einer Spende des Ehemannes an eine gemeinnützige Organisation. Der Ehemann, ein bekannter Fernsehschauspieler, hatte im Streitjahr an Fernsehquizsendungen teilgenommen und dafür Honorare erhalten. Außerdem hatte er vertraglich zugestimmt, daß etwaige Spielgewinne in seinem Namen von der Produktionsgesellschaft, bzw. dem Fernsehsender, direkt an eine von ihm zu benennende Organisation zu spenden seien. Diese Zuwendungen erfolgten vertragsgerecht, wurden von der Finanzverwaltung jedoch nicht als Sonderausgaben zugunsten der Kläger anerkannt. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Das Finanzgericht monierte zunächst, die Spenden seien zwar im Namen des Klägers, nicht aber auf dessen Rechnung erfolgt, da sie direkt vom Konto des Gewinnspielveranstalters abgefließen seien. Folglich könnten dem Kläger diese Zuwendungen wirtschaftlich nicht zugerechnet werden. Der Kläger habe den Veranstalter auch nicht angewiesen, eine ihm selbst zustehende Zahlung direkt an die gemeinnützige Organisation zu leisten. Dies sei vielmehr a priori vertraglich vereinbart worden, so daß keinerlei Verfügungsmacht beim Kläger bestanden habe. Mangels eigener Vermögensmehrung bei Kläger scheide deshalb eine zu Gunsten der Begünstigten vorgenommene Vermögensverfügung aus. Dies hätte im übrigen auch durch eine Zahlung des Veranstalters an den Kläger und dessen Weiterleitung an die begünstigte Organisation nicht vermieden werden können. Auch in diesem Fall hätte keinerlei eigene Verfügungskompetenz des Klägers bestanden, da er vertraglich zur Weiterleitung der Zuwendung verpflichtet gewesen wäre.

IV. Aus BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

1. BMF-Schreiben

- *BMF-Schreiben zu Gewinnen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften*⁴³

Das BMF charakterisiert die Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sofern sie nicht einer zulässigen Rücklage zugeführt werden, als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Diese unterliegen einer 10 %-igen Kapitalertragssteuer. Zu versteuern sind insofern alle verwendungs- bzw. rücklagefähigen Gewinne.

42 FG Köln, Urteil vom 12.12.2006, 9 K 4243/06, abrufbar unter www.juris.de.

43 BMF-Schreiben vom 10.11.2005, IV B 7 – S 2706 a – 6/05, DStR 2005, 2080 f.

- *BMF-Schreiben zum Verfahren zur Entlastung vom Kapitalsteuerabzug für bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen* ⁴⁴

Diesem BMF-Schreiben zufolge ist für die vollständige und hälftige Abstandnahme vom Steuerabzug gemäß §§ 44 a Abs. 4, 7 und 8 EStG grundsätzlich die Vorlage einer NV-Bescheinigung erforderlich. Eine NV-Bescheinigung ist auch für die Erstattung von Kapitalertragsteuern im Sammelantragsverfahren zu erteilen.

- *BMF-Schreiben zur steuerlichen Berücksichtigung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen* ⁴⁵

Das BMF-Schreiben widmet sich der Abgrenzung zwischen der Förderung kultureller Zwecke und der kulturellen Betätigung im Sinne von Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV. Während im ersteren Fall sowohl Spenden als auch Mitgliedsbeiträge steuerlich abgezogen werden dürfen, gilt dies für die kulturelle Betätigung nur für Spenden.

Gewähren gemeinnützige Einrichtungen ihren eigenen Mitgliedern im Zusammenhang mit der kulturellen Förderung geldwerte Vorteile, zum Beispiel durch die Verschaffung von verbilligten Eintrittskarten, so dürfen in diesem Fall Mitgliedsbeiträge nicht steuerlich geltend gemacht werden. Dies gilt auch, wenn nur die Möglichkeit zur Inanspruchnahme solcher Vorteile besteht, diese in Wirklichkeit aber nicht wahrgenommen werden. Fehlt es jedoch an einem wirtschaftlichen Vorteil, so können auch Mitgliedsbeiträge steuerlich abgezogen werden, wenn den Mitgliedern bevorzugte Zugangsmöglichkeit zu Eintrittskarten, die selbst nicht verbilligt sind, eingeräumt werden.

- *BMF-Schreiben zur Anwendung der Umsatzsteuerermäßigung auf die Leistungen von Integrationsprojekten für Schwerbehinderte* ⁴⁶

Dieses BMF-Schreiben widmet sich den Voraussetzungen, unter welchen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zur Integration schwer behinderter Menschen Zweckbetrieb im Sinne von § 68 Nr. 3 c AO i.V.m. § 132 Abs. 2 SGB IX sein kann. Dieser gemeinnützige Zweck müsse dem jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb das Gepräge geben. Dies sei immer dann ausgeschlossen, wenn es sich um eine Einrichtung handle, die lediglich zur Erzielung von Steuervorteilen gegründet werde.

- *BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Zuwendungen aus Familienstiftungen* ⁴⁷

Das BMF-Schreiben sieht in Zuwendungen aus Familienstiftungen oder anderen nicht steuerbegünstigten Körperschaften Einkünfte, die mit Gewinnausschüttungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Aus diesem

44 BMF-Schreiben vom 12.1.2006, IV C 1/S 2400 – 1/06, BStBl I 2006, 101 f. = DB 2006, 186.

45 BMF-Schreiben vom 19.1.2006, IV C 4 – S 2223 – 2/06, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

46 BMF-Schreiben vom 2.3.2006, IV A 5 – S 7242 a – 3/06, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

47 BMF-Schreiben vom 27.6.2006, IV B 7 – S 2252 – 4/06, BStBl I 2006, 417 = DB 2006, 1464.

Grund sollen diese Zuwendungen § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterfallen und werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt.

- *BMF-Schreiben zur Abgrenzung zwischen steuerbarem Zuschuss und Entgelt zur umsatzsteuerlichen Beurteilung*⁴⁸

Das BMF-Schreiben widmet sich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen aus öffentlichen Kassen. Dienen diese ausschließlich der Projektförderung und erfolgen auf Grundlage des Haushaltsrechts und der dazu erlassenen Nebenbestimmungen, so handelt es sich um echte Zuschüsse, denen keine eigene Leistung des Zuwendungsempfängers gegenübersteht. In diesem Fall handelt es sich nicht um ein Leistungsaustauschverhältnis, das der Umsatzsteuer unterliegen könnte. Etwas anderes gilt für Zuwendungen, die zur Unterstützung von Tätigkeiten zur Erfüllung von Ressortaufgaben des Zuwendungsgebers durchgeführt werden. Hier ist auf die konkreten Konstellationen des Einzelfalls abzustellen.

2. Verfügungen der Landesämter und der Oberfinanzdirektionen

- *Bayerisches Landesamt für Steuern zur Vermögensübertragung im Zusammenhang mit Stiftungen*⁴⁹

Die Verfügung widmet sich dem Vertrauensschutz bei Vermögensübertragungen auf Stiftungen nach liechtensteinischem Recht. Sofern eine wirksame strafbefreiende Erklärung vom Zuwendungsgeber bereits abgegeben und das Vermögen zurückübertragen wurde, kann dieser sich auf Vertrauensschutz berufen. Die Anwendung dieser Verfügung steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass die zugrundeliegende Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz⁵⁰ in der Revisionsinstanz bestätigt wird.

- *Bayerisches Landesamt für Steuern zum Abzugshöchstbetrag für Spenden von zusammen veranlagten Ehegatten*⁵¹

Die Verfügung stellt im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH klar, dass sowohl bei Großspenden als auch bei den Abzugsmöglichkeiten für die Erstausrüstung von Stiftungen bei zusammen veranlagten Ehegatten jedem die Steuervergünstigung einzeln zusteht.

48 BMF-Schreiben vom 15.8.2006, IV A 5 – S 7200 – 59/06, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

49 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 30.8.2005, S 0702 a – 1 St 4106, ZErB 2005, 345.

50 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 14.3.2005, EFG 2005, 981.

51 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 19.6.2006, S 2223 – 15 St 32/St 33, DB 2006, 1528.

- OFD Frankfurt zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens durch die »Reiki-Methode«⁵²

Die Verfügung regelt, dass Körperschaften, welche die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens durch Reiki zum Gegenstand haben, nicht im Sinne von §§ 51 f. AO als steuerbegünstigte Körperschaften anerkannt werden können. Nach Ansicht der OFD handelt es sich bei dieser Heilmethode durch Handauflegen und Überfließenlassen universeller Energien, nicht um eine alternative medizinische Therapiemethode, sondern um eine esoterische Heilslehre, deren medizinische Vorteile bisher noch nicht nachgewiesen seien.

- OFD Rheinland zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Seminaren, Fachtagungen und Studienreisen⁵³

Nach Ansicht der OFD sind ortsgebundene Seminare und Fachtagungen dann steuerfrei, wenn

- der Träger der Weiterbildung ein in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG genannter Unternehmer ist,
- die Tagungsinhalte belehrender Art sind und
- die Teilnehmerbeiträge überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

Die mit der Durchführung des Seminars verbundenen Beherbergungen und Beköstigungen sind regelmäßig umsatzsteuerpflichtige Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Sofern sie jedoch im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht würden, oder Jugendlichen zur Verfügung gestellt würden, sei auf sie der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG anzuwenden, bzw. gemäß § 4 a Nr. 23 UStG völlige Steuerfreiheit zu gewähren. Studienreisen seien dem gegenüber stets gemäß § 25 UStG zur Margenbesteuerung heranzuziehen. Dies schließe weder eine Gemeinnützigkeit des Ausrichters, noch eine Teilnehmergebühr statt des Reisepreises aus.

- OFD Frankfurt am Main zum vereinfachten Zuwendungsnachweis bei Spenden bis 100 EUR⁵⁴

Die Verfügung stellt klar, dass neben den vereinfachten Nachweisen durch Buchungsbestätigungen der Kreditinstitute stets auch ein vom Zahlungsempfänger hergestellter Beleg mit Aussagen über folgende Umstände vorzulegen ist:

- steuerbegünstigter Zweck für den die Zuwendung verwendet wird,
- Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer,
- Spende oder Mitgliedsbetrag.

- OFD Münster zur sanitätsmedizinischen Versorgung anlässlich der Fußballweltmeisterschaft durch gemeinnützige Hilfsorganisationen⁵⁵

Die Verfügung stellt klar, dass sanitätsmedizinische Vorbeugemaßnahmen im Rahmen von Großveranstaltungen, zum Beispiel der FIFA-Fußballweltmeisterschaft, seitens

52 OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 20.7.2006 – S 0171 A – 157 – St 53, DB 2006, 1765.

53 OFD Rheinland, Verfügung vom 6.2.2006, S 7419 – 1000 – St 4, DB 2006, 362 f.

54 OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 8.2.2006, S 2223 A – 109 – St II 2.06, DB 2006, 530.

55 OFD Münster, Verfügung vom 29.5.2006, S 0184 – 15 – StO 255, DB 2006, 1296.

gemeinnütziger Hilfsorganisationen als Zweckbetrieb im Sinne von §§ 65 f. AO gewertet werden. Dazu müsse die jeweilige Hilfsorganisation den Sanitätsdienst allerdings selbst durchführen. Eine reine Personal- oder Sachmittelstellung für Dritte reiche zur Charakterisierung als Zweckbetrieb nicht aus.

– *OFD Koblenz zur Zweckbetriebseigenschaft von Behindertenwerkstätten*⁵⁶

Nach Ansicht der OFD setzt die Charakterisierung einer Behindertenwerkstätte als Zweckbetrieb im Sinne von § 68 Nr. 3 AO voraus, dass zumindest eine Wertschöpfung in Höhe von mehr als 10 % des Nettowerts der zugekauften Waren im Zweckbetrieb stattfindet. Kaufe der Betrieb Rohstoffe für 600 € und verkaufe die Waren dann für nur 650 €, so liege die Wertschöpfung unterhalb dieser Grenze und die Anerkennung als Zweckbetrieb sei ausgeschlossen.

⁵⁶ OFD Koblenz, Verfügung vom 5.7.2006, S 0187 A – St 331, DB 2006, 2478.

Auswahlbibliografie des Non-Profit-Rechts 2006*

MATTHIAS PEUKERT

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Aburumieh, Nora/ Kals, Susanne</i>	Corporate Governance im wirtschaftlich tätigen Verein im österreichischen Recht. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 125–163.
<i>Achilles, Wilhelm Albrecht</i>	Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Stiftungsaufsicht und Haftung der aufsichtsführenden Rechtsträger. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 145–162.
<i>Ahn, Heinz</i>	Controlling für Non-Profit-Organisationen – Quo vadis? – Anmerkungen am Beispiel des Krankenhausesektors. In: ZögU 2006, S. 194–200.
<i>Alscher, Sarah</i>	Die Stiftung des öffentlichen Rechts. München 2006.
<i>Amann, Thomas A.</i>	Wie autonom sind kirchliche Lebensverbände und Vereine in der Gestaltung ihres Arbeitsrechts wirklich? In: Salus animarum suprema lex 2006, S. 39–50.
<i>Andrick, Bernd</i>	Rücknahme oder Aufhebung – Stiftungsbehördliche Reaktion bei erschlichener Stiftungsgenehmigung – Anmerkungen zum Urteil des BayVGh vom 12.10.2005 – M 7 K 02.4714. In: ZSt 2006, S. 41–43.
<i>Anzinger, Heribert M.</i>	Steuerbefreiung der FIFA anlässlich der Fußballweltmeisterschaft 2006 in Deutschland durch Ministererlass – demokratisch legitimiert und volkswirtschaftlich zweckmäßig? In: FR 2006, S. 857–869.
<i>Arnold, Nikolaus/ Stangl, Christian/ Tanzer, Michael</i>	Privatstiftungs-Steuerrecht. Systematische Kommentierung. Wien 2006.

* 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. Um den Umfang der Bibliographie sinnvoll einzugrenzen, werden Werke mehrerer Herausgeber nur unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den übrigen Herausgebern aufgeführt.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Asche, Florian</i>	Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2004/2005. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 269–303.
<i>Augsten, Ursula/ Wolf, Anita</i>	Rechtliche und steuerliche Aspekte der unselbstständigen Stiftung – unter Berücksichtigung erbrechtlicher Regelungen. In: ZErb 2006, S. 155–162.
<i>Aydm, Ramazan/ Kirca, Ismail/</i>	Personalfürsorgestiftungen im türkischen Recht. In: ZSt 2006, S. 73–76.
<i>Bachert, Robert</i>	Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen. Freiburg im Breisgau 2006.
<i>Bagusat, Ariane/ Hermanns, Arnold (Hrsg.)</i>	Management-Handbuch Bildungssponsoring. Grundlagen, Ansätze und Fallbeispiele für Sponsoren und Gesponserte. Berlin 2006.
<i>Ballhausen, Werner/ Walz, W. Rainer</i>	Aus der Mitte des Dritten Sektors. Vorschläge zur Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. In: Stiftung&Sponsoring 2/2006, S. 28–29.
<i>Battis, Ulrich/ Grigoleit, Klaus Joachim</i>	Die Wissenschaftsfreiheit an der privaten Universität. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 1–14.
<i>Baum, Karsten/ Holland, Ludger</i>	Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen im Rettungsdienst. In: DB 2006, S. 11–17.
<i>Becker, Alexander/ Meining, Steffen</i>	Auswirkungen des Scheiterns einer Körperschaft auf deren gemeinnützigkeitsrechtlichen Status. In: FR 2006, S. 686–689.
<i>Becker, Alexander/ Meining, Steffen</i>	Verlustbeteiligungen von gemeinnützigen Körperschaften. In: DStZ 2006, S. 765–768.
<i>Becker, Alexander/ Regierer, Christoph</i>	Aktuelles im Rahmen der Besteuerung staatlicher Universitäten – Zuordnung entgeltlicher Fachzeitschriften, Studien- bzw. Weiterbildungsangebote. In: DStR 2006, S. 1494–1498.
<i>Bebrens, Peter</i>	Grenzüberschreitende Sitzverlegung eines Idealvereins in der EG, Beschluss des OLG Zweibrücken vom 27. September 2005. In: ZEuP 2007, S. 324–341.
<i>Berkemann, Jörg</i>	Jüdische Stiftungen in vergangener Zeit Überblick. Grundlegung, Geschichte und Erläuterung der fehlenden Praxis. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 55–89.
<i>Beuthien, Volker</i>	Wie kapitalistisch darf eine Genossenschaft sein? In: AG 2006, S. 53–62.
<i>Bierstedt, Wolfram/ Mann, Thomas</i>	Die ertragsteuerliche Behandlung von VIP-Logen und Business-Seats in Sportstadien. In: BB 2006, S. 1366–1368.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Binnewies, Burkhard</i>	Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand. In: DB 2006, S. 465–469.
<i>Blankart, Charles B./ Gebmann, Björn</i>	Der Dritte Sektor in der Europäischen Union: Die Daseinsvorsorge aus ökonomischer Sicht. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 36–71.
<i>Bäkel, Martin</i>	Unabhängige Bürgerstiftungen – Wesen, Entstehen und Wirken im kommunalen Umfeld. Hamburg 2006.
<i>Boedicker, Frank</i>	Betriebsaufspaltung bei steuerbegünstigten Körperschaften. In: ZSt 2006, S. 134–138.
<i>Boedicker, Frank</i>	Betriebsaufspaltung. Grundsätze bei steuerbegünstigten Körperschaften. In: Stiftung&Sponsoring 3/2006, S. 24–25.
<i>Brill, Mirko W.</i>	Der Verlust der Gemeinnützigkeit aufgrund von Verstößen gegen die Rechtsordnung und aufgrund des Verzichts. Hamburg 2006.
<i>Bißner, Thomas/ Wallmeier, Martin</i>	Rechtliche und ökonomische Grundlagen der Anlage von Stiftungskapital. In: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 2006, S. 81–85.
Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)	Stiftungsjahr 2005. Berlin 2006.
Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)	Ratgeber Treuhandstiftungen. Praxisleitfaden für Träger und Stifter. Berlin 2006.
<i>Burgard, Ulrich</i>	Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht: Zur Einführung korporativer Strukturen bei der Stiftung. Köln 2006.
<i>Burgard, Ulrich</i>	Mitgliedschaft und Stiftung – Die rechtsfähige Stiftung als Ersatzform des eingetragenen Vereins –. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 95–124.
<i>Burbhoff, Detlef</i>	Vereinsrecht. Ein Leitfaden für Vereine und ihre Mitglieder. 6. Auflage, Herne 2006.
<i>Busch, Ralf</i>	Kostenloser Computer für eine Schulfotoaktion – Erlaubtes »Schulsponsoring« oder strafbare Korruption? (BGH, NJW 2006, 225). In: NJW 2006, S. 1100–1103.
<i>Carstensen, Carsten</i>	Entwicklungstendenzen im europäischen Stiftungsrecht. In: ZSt 2006, S. 36–40.
<i>Cicoria, Cristiana</i>	Nonprofit Organizations Facing Competition: The Application of United States, European and German Competition Law to Not-for-Profit Entities. Frankfurt am Main 2006.
<i>Cornelius, Eike</i>	Zuwendungen an Stiftungen und Pflichtteilergänzung. In: ZErB 2006, S. 230–235.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Cwitkovits, Andreas</i>	Kunstsporing aus österreichischer Sicht. In: KUR 2006, S. 23–25.
<i>Degen, Christoph</i>	Freiheit und Verantwortung. Das neue Schweizer Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht. In: <i>Stiftung&Sponsoring</i> 2/2006, S. 37–38.
<i>Deuber, Harald</i>	Vereinsbesteuerung Kompakt. Stuttgart 2006.
Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (Hrsg.)	DZI Spenden-Almanach 2006/7. Berlin 2006.
<i>Diamond, Arthur M.</i>	The relative success of private funders and government funders in funding important science. In: <i>European Journal of Law and Economics</i> 2006, S. 149–161.
<i>Diehm, Alexander/ Wudner, Annett</i>	Rechtliche Probleme der Privatisierung eines Universitätsklinikums am Beispiel des Universitätsklinikums Gießen und Marburg. In: <i>DÖV</i> 2006, S. 139–149.
<i>DiTommaso, Marie/ Larkin, Richard F.</i>	Wiley. Not-for-Profit GAAP 2006. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-For-Profit Organisations. U.S.A. 2006.
<i>Dumser, Klaus/ Leuner, Rolf</i>	Gemeinnützigkeit: Steueroptimale Gestaltung von Mitarbeiterbeteiligungen. In: <i>BB</i> 2006, S. 1993–1999.
<i>Ebert, Tara/ Schwaiger, Manfred</i>	Kommunikationsinstrument mit Zukunft? Empirische Studie zum Sponsoring im Energiemarkt. In: <i>Stiftung&Sponsoring</i> 2/2006, S. 34–36.
<i>Efing, Anne/ Hamacher, Kurt</i>	Das WM-Erlebnis auf der Großbildleinwand – Zur Frage der rechtlichen Zulässigkeit von Public-Viewing-Events bei Beteiligung von Sponsoren. In: <i>SpuRt</i> 2006, S. 15–19.
<i>Eger, Thomas</i>	Kommentar zu dem Beitrag von Reiner Eichenberger und Mark Schelker »Zwischen Markt und Staat: Der Markt für Staat«. In: <i>Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS)</i> , Baden-Baden 2006, S. 231–238.
<i>Eichenberger, Reiner/ Schelker, Mark</i>	Zwischen Markt und Staat: Der Markt für Staat. In: <i>Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS)</i> , Baden-Baden 2006, S. 215–230.
<i>Eichler, Anna Katharina</i>	Tagungsbericht »Spenden in Deutschland – Analysen und Projekte«, Wissenschaftszentrum Berlin, 18. November 2005. In: <i>Stiftung&Sponsoring</i> 2/2006, S. 49.
<i>Eisenmenger, Sven/ Stober, Rolf</i>	Der Dritte Sektor in der Europäischen Union: Die Daseinsvorsorge aus juristischer Sicht. In: <i>Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS)</i> , Baden-Baden 2006, S. 72–108.
<i>Engelsing, Lutz/ Latsch, Volker</i>	Non-Profit-Organisationen als Seminaranbieter. In: <i>NWB</i> 2006, S. 1917–1924.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Engelsing, Lutz/ Robde, Andreas</i>	Gemeinnützige GmbH. GmbH-Musterverträge. Bonn 2006.
<i>Epkenhaus, Ina/ Then, Volker</i>	Ratgeber Stiften. Band 3: Stiftungsorgane – Gremienentwicklung – Mitarbeiter. Gütersloh 2006.
<i>Esslinger, Adelheid Susanne</i>	Zielorientiertes Management in sozialen Einrichtungen im Spannungsfeld zwischen Haupt- und Ehrenamt. In: ZögÜ 2006, S. 147–164.
<i>Etterer, Alexander/ Wambach, Martin</i>	Risikomanagement, Controlling und Prüfung. Instrumente zur effizienten Steuerung von Stiftungen. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 2/2006.
<i>Eversberg, Horst/ Thiel, Jochen</i>	Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht. In: DB 2007, S. 191–196.
<i>Eversloh, Udo</i>	Reform des Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrechts gefordert. In: ErbStB 2006, S. 143.
<i>Fehlauer, Fenja</i>	Die Auswirkungen der Gemeinnützigkeit auf den Profisport. Baden-Baden 2007.
<i>Fiedler, Albrecht</i>	Schleichende Säkularisierung kirchlicher Stiftungen. In: ZSt 2006, S. 111–115.
<i>Fischer, Peter</i>	Grundfragen der Bewahrung und einer Reform des Gemeinnützigkeitsrechts – Zum Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMF »Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand«. In: FR 2006, S. 1001–1011.
<i>Frenz, Walter/ Roth, David</i>	Steuer- und Abgabenbefreiungen als Beihilfen – Aktuelle Rechtsprechung und Entwicklungen (Energiesteuer). In: DStZ 2006, S. 465–474.
<i>Fries, Christel/ Schiffer, K. Jan</i>	Ersatzerbschaftssteuer und »sale and lease back« – eine Skizze zu aktuellen Fragen der Familienstiftung. In: ZErB 2006, S. 115–118.
<i>Fritsche, Stefan</i>	Rezension von Peter Peiker, Stiftungsgesetz Hessen, Gerhard Siegmund-Schultze, Stiftungsgesetz Niedersachsen, Patrick Bruns, Stiftungsgesetz Baden-Württemberg, alle Wiesbaden 2005. In: ZSt 2006, S. 143.
<i>Fritz, Thomas</i>	Zweifache Nutzung. BFH zum Stiftungshöchstbetrag bei zusammen veranlagten Ehegatten. In: Stiftung&Sponsoring 3/2006, S. 22–23.
<i>Fritzweiler, Jochen</i>	Rechtsprechung zum Sportrecht in den Jahren 2004 bis 2005. In: NJW 2006, S. 960–966.
<i>Gebrmann, Björn/ Blankart, Charles B.</i>	Der Dritte Sektor in der Europäischen Union: Die Daseinsvorsorge aus ökonomischer Sicht. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 36–71.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Gersch, Eva-Maria</i>	Mittelverwendung in der gemeinnützigen Körperschaft – Worauf in den einzelnen Vermögenssphären zu achten ist. In: AO-StB 6/2006, S. 150–152.
<i>Geschwandtner, Marcus/ Helios, Marcus</i>	Neues Recht für die eingetragene Genossenschaft. In: NZG 2006, S. 691–695.
<i>Graf, Alexander/ Helmig, Bernd</i>	Erfolgsfaktoren von Verbänden – dargestellt am Beispiel schweizerischer Wirtschaftsverbände. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 241–270.
<i>Grigoleit, Klaus Joachim/ Battis, Ulrich</i>	Die Wissenschaftsfreiheit an der privaten Universität. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 1–14.
<i>Groser, Manfred</i>	Entwicklungen und Spielarten des Dritten Sektors: Erklärungen auf Basis der Transaktionskostentheorie. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 109–126.
<i>Grossekettler, Heinz</i>	Verbände zwischen Markt und Staat aus finanzwissenschaftlicher Sicht. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 13–35.
<i>Haibach, Marita</i>	Anforderungen an eine erfolgreiche Fundraising-Praxis. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 229–240.
<i>Haibach, Marita</i>	Handbuch Fundraising: Spenden, Sponsoring, Stiftungen in der Praxis. Frankfurt am Main 2006.
<i>Hamacher, Kurt/ Efing, Anne</i>	Das WM-Erlebnis auf der Großbildleinwand – Zur Frage der rechtlichen Zulässigkeit von Public-Viewing-Events bei Beteiligung von Sponsoren. In: SpuRt 2006, S. 15–19.
<i>Hammerschmidt, Lars/ Klatt, Klaudia</i>	Steuerliche Möglichkeiten des Spendenabzugs bei Zahlungen an steuerbefreite Stiftungen. In: StB 2006, S. 171–173.
<i>Hause, Katja/ Kraft, Gerhard</i>	Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 15 AStG zur Besteuerung ausländischer Familienstiftungen aus dem Blickwinkel der EuGH-Rechtsprechung. In: DB 2006, S. 414–418.
<i>Heermann, Peter W.</i>	Ambrush-Marketing anlässlich Sportgroßveranstaltungen. In: GRUR 2006, S. 359–367.
<i>Heermann, Peter W.</i>	Die geplante Reform des deutschen Vereinsrechts. In: ZHR 2006, S. 247–295.
<i>Helios, Marcus</i>	EG-beihilfenrechtliche Vereinbarkeit von gemeinnützigkeitsabhängigen Steuervergünstigungen (Teil 1). In: EWS 2006, S. 61–65.
<i>Helios, Marcus</i>	EG-beihilfenrechtliche Vereinbarkeit von gemeinnützigkeitsabhängigen Steuervergünstigungen (Teil 2). In: EWS 2006, S. 108–120.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Helios, Marcus/ Geschwandtner, Marcus</i>	Neues Recht für die eingetragene Genossenschaft. In: NZG 2006, S. 691–695.
<i>Helios, Marcus/ Hüttemann, Rainer</i>	Gemeinnützige Zweckverfolgung im Ausland nach der »Stauffer«-Entscheidung des EuGH. In: DB 2006, S. 2481–2490.
<i>Helmig, Bernd/ Graf, Alexander</i>	Erfolgsfaktoren von Verbänden – dargestellt am Beispiel schweizerischer Wirtschaftsverbände. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 241–270.
<i>Hense, Ansgar</i>	»Religiöse Stiftungen« in multireligiöser Gesellschaft: religionsverfassungs- und stiftungsrechtliche Problemübersicht. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 15–46.
<i>Hense, Ansgar</i>	Katholische Stiftungen: Überblick, Grundlegung, Geschichte. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 1–40.
<i>Hernegger, Dieter</i>	Aktuelle Bemühungen um eine Absetzbarkeit von Spenden in Österreich. In: Maecenata Aktuell 56 (2006), S. 21–24.
<i>Herzog, Rainer</i>	Die unselbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts. Baden-Baden 2006.
<i>Hesse, Andreas</i>	Evangelische Stiftungen: Überblick, Grundlegung, Geschichte. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 41–51.
<i>Hippel, Eike von</i>	Rezension von Hans Herbert von Arnim und Karl-Peter Sommermann (Hrsg.), Gemeinwohlgefährdung und Gemeinwohlsicherung, Berlin 2004. In: JZ 2006, S. 85.
<i>Hippel, Thomas von</i>	Durchgriffshaftung der Vereinsmitglieder bei Verstößen gegen das Nebenzweckprivileg? In: NZG 2006, S. 537–538.
<i>Hippel, Thomas von</i>	Zukunft des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts nach der »Stauffer«-Entscheidung des EuGH. In: EuZW 2006, S. 614–618.
<i>Hippel, Thomas von/ Pissler, Knut Benjamin</i>	Stiftungsrecht in der Volksrepublik China: Zwischen Zivilgesellschaft und Überwachungsstaat? Zur neuen Stiftungsverordnung vom 8. März 2004. In: RabelsZ Bd. 70 (2006), S. 89–137.
<i>Hoelscher, Philipp</i>	Italienische Zivilgesellschaft im Wandel. Neue Ansätze der Regierung Berlusconi. Arbeitshefte des Maecenata Instituts für Philanthropie und Zivilgesellschaft, Heft 17. Berlin 2006.
<i>Hoffmann, Wolf-Dieter</i>	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 19.10.2005, Az.: I R 40/04 (Steuerliche Beurteilung des finanziellen Engagements der Gesellschafterin einer Wirtschaftsförderungs-GmbH). In: GmbHR 2006, 326–331.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Hoffmann-Steudner, Hedda</i>	Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. Transparenz und Rechtssicherheit. In: <i>Stiftungswelt</i> 01+02/2006, S. 33.
<i>Hoffmann-Steudner, Hedda/ Küstermann, Burkhard</i>	Treuhandstiftungen. Praxisleitfaden für Träger und Stifter. Berlin 2006.
<i>Hohn, Bettina/ Bank für Sozialwirtschaft/ neues handeln (Hrsg.)</i>	Arbeitshandbuch Finanzen für den sozialen Bereich. Von der öffentlichen Förderung zur zukunftsorientierten Finanzierungs-gestaltung. 2. Lieferung, Hamburg 2006.
<i>Holland, Ludger/ Baum, Karsten</i>	Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen im Rettungsdienst. In: <i>DB</i> 2006, S. 11–17.
<i>Hopt, Klaus J.</i>	Die Europäische Stiftung – Ein Plädoyer für eine neue europäische Rechtsform! In: <i>EuZW</i> 2006, S. 161.
<i>Hopt, Klaus J./ Walz, W. Rainer/ Hippel, Thomas von/ Then, Volker (eds.)</i>	The European Foundation. A New Legal Approach. Gütersloh 2006.
<i>Hütemann, Rainer</i>	Anmerkungen zu BFH, Urteil vom 03.08.2005, XI R 76/03 (Der zusätzliche Abzugshöchstbetrag des § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 20.450 € steht bei zusammen veranlagten Ehegatten jedem Ehegatten einzeln zu). In: <i>Stiftungswelt</i> 01+02/2006, S. 24–26.
<i>Hütemann, Rainer</i>	Anwendung des Abstandsgebots nach § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG bei staatlich regulierten Entgelten. In: <i>UR</i> 2006, S. 441–458.
<i>Hütemann, Rainer</i>	Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit und europäisches Beihilfenverbot – Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10.1.2006 (Italienische Bankstiftungen) auf das deutsche Steuerrecht. In: <i>DB</i> 2006, S. 914–921.
<i>Hütemann, Rainer</i>	»Hilfen für Helfer« – Zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements. In: <i>DB</i> 2007, S. 127–131.
<i>Hütemann, Rainer</i>	Liebhabe bei Kapitalgesellschaften. In: <i>Kirchhof/Schmidt/ Schön/Vogel (Hrsg.), Festschrift für Arndt Raupach, Köln</i> 2006, S. 495–514.
<i>Hütemann, Rainer</i>	Europäisches Beihilfenrecht und Steuerbefreiung für gemeinnützige Stiftungen. In: <i>Stiftungswelt</i> 03/2006, S. 15–17.
<i>Hütemann, Rainer/ Helios, Marcus</i>	Gemeinnützige Zweckverfolgung im Ausland nach der »Stauf-fer«-Entscheidung des EuGH. In: <i>DB</i> 2006, S. 2481–2490.
<i>Hütemann, Rainer/ Rawert, Peter</i>	Pflichtteil und Gemeinwohl – Privilegien für gute Zwecke? In: <i>ZEV</i> 2007, S. 107–114.

Autor	Titel/Fundstelle
Initiative Bürgerstiftungen (Hrsg.)/ <i>Küstermann, Burkhard</i> (Autor)	Bürgerstiftungen als Treuhänder. Die Verwaltung von Treuhandstiftungen als Dienstleistungsangebot für regional orientierte Stifter. Berlin 2006.
<i>Jachmann, Monika</i>	Die Entscheidung des EuGH im Fall Stauffer – Nationale Gemeinnützigkeit in Europa. In: BB 2006, S. 2607–2611.
<i>Jachmann, Monika</i>	Gemeinnützigkeit in Europa – Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen. Stuttgart, München, Hannover u.a. 2006.
<i>Jacobs, Rainer/ Papier, Hans-Jürgen/ Schuster, Peter-Klaus</i> (Hrsg.)	Festschrift für Peter Raue zum 65. Geburtstag. Köln, Berlin, München 2006.
<i>Jacobs, Thomas</i>	Ein Tanz um die Umsatzsteuer – Grenzen der Steuerbefreiungen für gemeinnützige Vereine im Bereich von Kultur und Sport nach dem Urteil des BFH vom 27.4.2006. In: UR 2007, S. 45–54.
<i>Jakob, Dominique</i>	Begrenzung und Ausschluss der stiftungsaufsichtlichen Kontrolle durch stiftungsautonome Bestimmungen. In: ZSt 2006, S. 63–72.
<i>Jakob, Dominique</i>	Schutz der Stiftung – Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen. Tübingen 2006.
<i>Kalisch, Muhammad</i>	Die Stiftung (waqf) im islamischen Recht. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 93–105.
<i>Kalss, Susanne/ Aburumieh, Nora</i>	Corporate Governance im wirtschaftlich tätigen Verein im österreichischen Recht. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 125–163.
<i>Kanzler, H.-J.</i>	Zur Entlastung des Bundesverfassungsgerichts durch verfassungskonforme Auslegung. Kommentar zu BFH, Urteil vom 3.8.2005, XI R 76/03 (Der zusätzliche Abzugshöchstbetrag des § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 20.450 € steht bei zusammen veranlagten Ehegatten jedem Ehegatten einzeln zu). In: FR 2006, S. 435.
<i>Kaper, Aaltje</i>	Bürgerstiftungen. Die Stiftung bürgerlichen Rechts und die unselbständige Stiftung als Organisationsformen für Bürgerstiftungen. Baden-Baden 2006.
<i>Karpen, Ulrich</i>	Rezension von Andreas Schlüter, Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung, Ein Rechtsvergleich Deutschland, Frankreich, Italien, England, USA, München 2004. In: JZ 2006, S. 82–84.
<i>Karsch, Tobias</i>	Der Fußballbundesligaverband als Wirtschaftsunternehmen und Arbeitgeber: Ausgewählte Rechtsprobleme. Baden-Baden 2006.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Kasper, Andreas</i>	Steuerliche Aspekte beim Betrieb von Schwimmbädern. In: DStZ 2006, S. 321–328.
<i>Kayser, Joachim/ Richter, Andreas</i>	Rechtliche Rahmenbedingungen bei Alternativen Investments für Stiftungen in Deutschland. In: Busack/Kaiser (Hrsg.), Handbuch Alternative Investments, Band 2. Wiesbaden 2006, S. 595–610.
<i>Keisinger, Winfried/ Schulz, Jeannette</i>	Ertragssteuerliche Behandlung von VIP-Logen und ähnlicher Sachverhalte. In: NWB 2006, S. 2573–2579.
<i>Ketel, Marika</i>	Systematische Prüfung gemeinnützigkeitssteuerlicher Fragen. In: Steuer und Studium 2006, S. 504–509
<i>Kiesewetter, Dirk/ Zapf, Matthias</i>	Muss die Rücklagenbildung gemeinnütziger Stiftungen gesetzlich geregelt werden? In: ZSt 2006, S. 115–125.
<i>Kurca, İsmail/ Aydu, Ramazan</i>	Personalfürsorgestiftungen im türkischen Recht. In: ZSt 2006, S. 73–76.
<i>Kirchhain, Christian</i>	Stiftungsleistungen i.S. des § 58 Nr. 5 AO und das Gebot der Satzungsmaßigkeit. In: ZSt 2006, S. 159–161.
<i>Kirchhain, Christian</i>	Gemeinnützige Familienstiftung. Die Grenzen der steuerlichen Gemeinnützigkeit einer rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts bei privatnütziger Versorgung der Stifterfamilie – Zur Auslegung des § 58 Nr. 5 AO. Frankfurt am Main 2006.
<i>Klass, Tobias/ Mährle, Tobias</i>	Umsatzsteuer bei Personalgestellungen im Rahmen von Krankenhausprivatisierungen. In: DStR 2006, S. 1162–1167.
<i>Klaßmann, Ralf</i>	Impulse des Europäischen Rechts für das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht. In: Stiftung&Sponsoring 1/2006, S. 34–35.
<i>Klatt, Klaudia/ Hammerschmidt, Lars</i>	Steuerliche Möglichkeiten des Spendenabzugs bei Zahlungen an steuerbefreite Stiftungen. In: StB 2006, S. 171–173.
<i>Kleist, Thomas/ Scheuer, Alexander</i>	Kultur und Quoten – Förderung der Kultur im Rundfunk in der EG, Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten. In: ZUM 2006, S. 108–117.
<i>Klepsch, Michael</i>	Rezension von Rupert Graf Strachwitz und Florian Mercker (Hrsg.), Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis, Handbuch für ein modernes Stiftungsrecht, Berlin 2005. In: ZSt 2006, S. 47.
<i>Klinkertz, Friedhelm</i>	Bürgerschaftliches Engagement wird behindert: Schreiben des Bundesfinanzministeriums verunsichert Fördervereine kultureller Einrichtungen. In: politik und kultur (puk) 3/2006, S. 16–17.
<i>Kluth, Winfried</i>	Die Verankerung von Elementen verbandlicher und bürgerschaftlicher Partizipation in Art. I-47 des Entwurfs für eine Verfassung der Europäischen Union. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 192–209.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Knoop, Anja</i>	Gewinnausschüttungen im gemeinnützigen Konzern – zugleich Stellungnahme zu den BMF-Schreiben vom 10.11.2005 und 12.01.2006. In: DStR 2006, S. 1263–1266.
<i>Köbler, Jan</i>	Parteien im Wettbewerb: Zu den Wettbewerbschancen nicht-etablierter politischer Parteien im Rechtssystem der Bundesrepublik Deutschland. Baden-Baden 2006.
<i>Kohlhaas, Karl-Fr.</i>	Konzertveranstaltungen zukünftig immer umsatzsteuerfrei? Zur möglichen Folgewirkung des Urteils des BVerwG vom 4.5.2006. In: DStR 2007, S. 138–143.
<i>Kraft, Gerhard/ Hause, Katja</i>	Die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 15 AStG zur Besteuerung ausländischer Familienstiftungen aus dem Blickwinkel der EuGH-Rechtsprechung. In: DB 2006, S. 414–418.
<i>Krekel, Jan F.</i>	Zulässige Public-Viewing-Events bei Einbindung von Sponsoren. In: SpuRt 2006, S. 59–62.
<i>Krieger, Wilfried</i>	Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements. In: DStZ 2007, S. 77–79.
<i>Kronthaler, Ludwig</i>	Feuerbestattung – die Spitze des Eisbergs; Wird die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen künftig von deren Konkurrenten betrieben? In: DStR 2007, S. 227–229.
<i>Krüger-Kampfenkel, Antje</i>	Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2005. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 305–342.
<i>Küntzel, Wolfram</i>	Umsatzsteuerfreiheit bzw. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen freier Dirigenten und andere kulturelle Dienstleistungen. In: DStR 2006, S. 598–604.
<i>Küpperfahrenberg, Jan/ Schieß, Harald</i>	Steuerrechtliche Haftung der Vorstände von Vereinen und Verbänden – Risiko, Vermeidungsstrategie, Versicherbarkeit. In: DStR 2006, S. 445–450.
<i>Küstermann, Burkhard/ Hoffmann-Steudner, Hedda</i>	Treuhandstiftungen. Praxisleitfaden für Träger und Stifter. Berlin 2006.
<i>Ladeur, Karl-Heinz</i>	Der Staat gegen die Gesellschaft. Zur Verteidigung der Rationalität der »Privatrechtsgesellschaft«. Tübingen 2006.
<i>Larkin, Richard F./ DiTommaso, Marie</i>	Wiley. Not-for-Profit GAAP 2006. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for Not-For-Profit Organisations. U.S.A. 2006.
<i>Latsch, Volker/ Engelsing, Lutz</i>	Non-Profit-Organisationen als Seminaranbieter. In: NWB 2006, S. 1917–1924.
<i>Lee, Woo-Woo</i>	Entwicklungen und Spielarten des Dritten Sektors aus juristischer Sicht. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 127–139.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Lehmann, Andrea</i>	Konfliktlinien kommunaler Stiftungsverwaltung – Die Instrumentalisierung kommunaler Stiftungen durch die Kommune (Teil 1). In: ZSt 2007, S. 34–37.
<i>Lehmann, Manfred</i>	Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen. In: DB 2006, S. 1281–1285.
<i>Leisner, Walter Georg</i>	Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch Steuernormen außerhalb der AO? In: ZSt 2007, S. 12–19.
<i>Lepsius, Susanne</i>	Personalisierungstendenzen beim Verein und bei der Wohnungseigentümerschaft. In: JZ 2006, S. 998–1004.
<i>Leuner, Rolf/ Dumser, Klaus</i>	Gemeinnützigkeit: Steueroptimale Gestaltung von Mitarbeiterbeteiligungen. In: BB 2006, S. 1993–1999.
<i>Lindhoff, Christian/ Opelt, Christian</i>	Optimale Stiftungsbetreuung ist mehr als Vermögensmanagement. In: Vermögen & Steuern 6/2005, S. 26–28.
<i>Maennig, Wolfgang/ Sievers, Tim</i>	Die Rolle des Dritten Sektors als Determinante im nationalen und internationalen Standortwettbewerb. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 276–292.
<i>Maier, Jochen</i>	Steueroptimierte Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 3.8.2005. In: DStR 2006, S. 505–507.
<i>Mann, Thomas/ Bierstedt, Wolfram</i>	Die ertragsteuerliche Behandlung von VIP-Logen und Business-Seats in Sportstadion. In: BB 2006, S. 1366–1368.
<i>Manteuffel, Evelin</i>	Einwerbung privater Mittel. Rechtliche Rahmenbedingungen des Spendens, Stiftens und Sponsoring (Teil 1). In: Stiftung&Sponsoring 4/2006, S. 26–27.
<i>Mecking, Christoph</i>	Die Verbundstiftung: ein Instrument zur Mittelbeschaffung. In: Hohn/Bank für Sozialwirtschaft/neues handeln (Hrsg.), Arbeitshandbuch Finanzen für den sozialen Bereich, Von der öffentlichen Förderung zur zukunftsorientierten Finanzierungs-gestaltung, 2. Lieferung, Hamburg 2006, Kapitel 8.5.
<i>Mecking, Christoph</i>	Rekordjahr 2005. Neue Zahlen zu Gründung und Bestand von Stiftungen. In: Stiftung&Sponsoring 2/2006, S. 39–40.
<i>Mecking, Christoph</i>	Rezension von Stephan Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Auflage, München 2005. In: ZSt 2006, S. 142.
<i>Mecking, Christoph/ Weger, Magda</i>	Stiftungsverwaltungen, Verbundstiftungsmodelle zwischen Stifterbetreuung und Mittelbeschaffung. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 6/2006.
<i>Meinhold-Henschel, Sigrid/ Windau, Bettina</i>	Evaluation in Stiftungen, Gegenwärtiger Stand und Empfehlungen für die Praxis. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 5/2006.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Meining, Steffen</i>	Beteiligungen steuerbefreier Berufsverbände an Kapitalgesellschaften. In: DStR 2006, S. 352–355.
<i>Meining, Steffen/ Becker, Alexander</i>	Auswirkungen des Scheiterns einer Körperschaft auf deren gemeinnützigkeitsrechtlichen Status. In: FR 2006, S. 686–689.
<i>Meining, Steffen/ Becker, Alexander</i>	Verlustbeteiligungen von gemeinnützigen Körperschaften. In: DStZ 2006, S. 765–768.
<i>Meining, Steffen/ Regierer, Christoph</i>	Unternehmerische Sphäre im ideellen Bereich. In: UR 2006, S. 316–319.
<i>Mensching, Oliver/ Strobl, Stefan</i>	Grunderwerbsteuerrecht im Non-Profit-Bereich. Strategien bei Umwandlungsvorgängen. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 4/2006.
<i>Mercker, Florian/ Rottenhan, Güz von</i>	Für einen Paradigmenwechsel. Vorschläge zur grundlegenden Reform des Gemeinnützigkeitsrechts. In: Stiftung&Sponsoring 1/2006, S. 18–19.
<i>Mercker, Florian/ Stingel, Peter</i>	Fundraising – Rechtliche Grenzen der Spendenwerbung von gemeinnützigen Organisationen in Deutschland. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 241–253.
<i>Meyer, Petra/ Meyn, Christian/ Timmer, Karsten</i>	Ratgeber Stiften. Band 1: Planen – Gründen – Recht und Steuern. 3. Auflage, Gütersloh 2006.
<i>Meyn, Christian/ Meyer, Petra/ Timmer, Karsten</i>	Ratgeber Stiften. Band 1: Planen – Gründen – Recht und Steuern. 3. Auflage, Gütersloh 2006.
<i>Möhlenkamp, Karen</i>	VIP-Logen in Sportstätten und die Fußballweltmeisterschaft 2006. Vereinfachungsvorschriften im Bereich der Umsatzsteuer fehlen! In: DStR 2006, S. 981–985.
<i>Möhrle, Tobias/ Klass, Tobias</i>	Umsatzsteuer bei Personalgestellungen im Rahmen von Krankenhausprivatisierungen. In: DStR 2006, S. 1162–1167.
<i>Müller, Julia M.</i>	Verbandsklagebefugnisse im italienischen Recht. Frankfurt am Main 2006.
<i>Müller, Norbert</i>	Rechtsprobleme muslimischer Stiftungen in Deutschland. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 107–116.
<i>Müller-Wrede, Malte</i>	ÖPP-Beschleunigungsgesetz: Leitfaden mit Fallbeispielen, Praxishinweisen und Checklisten. Köln 2006.
<i>Mutter, Christoph</i>	Die Stimmrechtszurechnung nach § 22 WpHG bei Einschaltung eines Trusts. In: Die Aktiengesellschaft 2006, S. 637–650.
<i>Nakhai, Katja/ Thönnes, Otmar</i>	Aktuelle EG-rechtliche Entwicklungen auf dem Gemeinnützigkeitssektor. In: IStR 2006, 164–169.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Neuhoff, Klaus</i>	»Spenden« an Stiftungen – Erste Erkenntnisse aus Steuerstatistiken des Jahres 2001. In: ZSt 2006, S. 77–80.
<i>Neuhoff, Klaus</i>	Weniger Gesetz, mehr Freiheit. Erste Erfahrungen mit dem neuen Stiftungsgesetz für Nordrhein-Westfalen. In: Stiftung&Sponsoring 4/2006, S. 20–22.
<i>Neuhoff, Klaus</i>	Über (fehlgeschlagene?) Stifterautonomie. Nochmals: Dürfen Mörder stiften? In: ZSt 2007, S. 20–23.
<i>Neumann, Eva</i>	Kultur trifft Wirtschaft. Marktstudie zum Kultursponsoring 2005. In: Stiftung&Sponsoring 1/2006, S. 32–33.
<i>Nickel, Jörg R./ Robertz, Michael</i>	Zur Verdoppelung der Höchstbeträge der §§ 10b Abs. 1 Satz 3, 10b Abs. 1a EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten – zugleich zu den Urteilen des BFH v. 3.8.2005 – XI R 76/03, BFH/NV 2006, 160, und XI R 81/03. In: FR Ertragsteuerrecht 2006, S. 66–74.
<i>Nissel, Reinhard</i>	Anmerkungen für das Stiftungsgesetz für das Land Mecklenburg-Vorpommern. In: ZSt 2007, S. 3–11.
<i>Okruch, Stefan</i>	Korreferat zu dem Beitrag von Tim Sievers und Wolfgang Maennig »Die Rolle des Dritten Sektors als Determinante im nationalen und internationalen Standortwettbewerb«. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 293–301.
<i>Opelt, Christian/ Lindhoff, Christian</i>	Optimale Stiftungsbetreuung ist mehr als Vermögensmanagement. In: Vermögen&Steuern 6/2005, S. 26–28.
<i>Otto, Lieselotte</i>	Handbuch Stiftungspraxis. Neuwied 2006.
<i>Peiker, Peter</i>	Maßnahmen der präventiven Stiftungsaufsicht und zugleich Anmerkung zu den rechtskräftigen Urteilen OLG Frankfurt am Main 3 U 219/04 vom 11.8.2005 sowie VG Frankfurt am Main 7 E 3431/02(1). In: ZSt 2006, S. 86–92.
<i>Peiniger, Gunhild/ Ries, Gerhard</i>	Haftung und Versicherung von Managern: Geschäftsführer, Vorstände, Aufsichtsräte, GmbH, AG, Verein, Stiftung; Praxisbeispiele zur D&O-Versicherung. Regensburg 2006.
<i>Pestalozza, Christian</i>	Das Sportwetten-Urteil des BVerfG. Drei Lehren über den Fall hinaus. In: NJW 2006, S. 1711–1714.
<i>Pinkos, Erich</i>	Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten. In: DB 2006, S. 692–696.
<i>Pissler, Knut Benjamin/ Hippel, Thomas von</i>	Stiftungsrecht in der Volksrepublik China: Zwischen Zivilgesellschaft und Überwachungsstaat? Zur neuen Stiftungsverordnung vom 8. März 2004. In: RabelsZ Bd. 70 (2006), S. 89–137.
<i>Pistorius, Jörn</i>	Der Regierungsentwurf zur Änderung des Genossenschaftsrechts – Stärkung der Rechtsform eG? In: DStR 2006, S. 278–284.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Plodeck, Christian</i>	»Unbewusste Gründung einer unselbständigen Stiftung« – Anmerkungen zum Urteil des OLG Oldenburg vom 18.11.2004, Az 12 U 60/03 und dem Beschluss des BGH vom 26.01.2006, Az III ZR 388/03. In: ZSt 2007, S. 38–42.
<i>Post, Albert</i>	Katholische Stiftungen: Aktuelle Probleme in der juristischen Praxis. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 131–144.
<i>Prütting, Hanns</i>	Rechtsberatung durch Vereine, Verbände und Stiftungen. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 255–267.
<i>Puffer-Mariette, Jean-Christophe/ Soltész, Ulrich</i>	Krankenhäuser im Fokus des Europäischen Wettbewerbsrechts. In: EWS 2006, S. 438–445.
<i>Rawert, Peter</i>	Zivilrechtsfragen des Spendens. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 125–163.
<i>Rawert, Peter</i>	Rezension von Ulrich Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht – Zur Einführung korporativer Strukturen bei der Stiftung, Köln 2006. In: ZHR 2007, S. 105–110.
<i>Rawert, Peter/ Hüttemann, Rainer</i>	Pflichtteil und Gemeinwohl – Privilegien für gute Zwecke? In: ZEV 2007, S. 107–114.
<i>Rebsch, Annette</i>	Die europäische Stiftung. Berlin 2007.
<i>Regierer, Christoph/ Becker, Alexander</i>	Aktuelles im Rahmen der Besteuerung staatlicher Universitäten – Zuordnung entgeltlicher Fachzeitschriften, Studien- bzw. Weiterbildungsangebote. In: DStR 2006, S. 1494–1498.
<i>Regierer, Christoph/ Meining, Steffen</i>	Unternehmerische Sphäre im ideellen Bereich. In: UR 2006, S. 316–319.
<i>Rebder, Stefan</i>	Authentisches Value-Investing – Ein geeignetes Konzept zur Optimierung von Substanz und Ertrag durch die langfristige Anlage in Aktien. In: ZSt 2006, S. 3–9.
<i>Reiss, Wolfram</i>	Gemeinnützige Organisationen, Leistungen im Gemeinwohlinteresse und harmonisierte Umsatzsteuer. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 47–74.
<i>Reuter, Dieter</i>	Die soziale Verantwortung von Managerunternehmen im Spiegel des Rechts. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 185–208.
<i>Reuter, Dieter</i>	Kommentierung des Vereins- und Stiftungsrechts, §§ 21–89. In: Rebmann/Rixecker/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Allgemeiner Teil. 5. Auflage, München 2006.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Reuter, Dieter</i>	Grenzen der privatrechtlichen Einkommensstiftung der öffentlichen Hand. In: Engel/Möschel (Hrsg.), Recht und spontane Ordnung, Festschrift für Ernst-Joachim-Mestmäcker zum achtzigsten Geburtstag, Baden-Baden 2006, S. 389–409.
<i>Reuter, Dieter</i>	Stiftungsform, Stiftungsstruktur und Stiftungszweck. In: AcP 2007, S. 1–27.
<i>Richardi, Reinhard</i>	Die öffentliche Förderung der Katholischen Schwangerenberatungsstellen in Bayern (BayVerfGH, NJW 2006, 1050). In: NJW 2006, S. 1036–1037.
<i>Richter, Andreas</i>	Insolvenz von Stiftungen. Handlungspflichten und Haftungsregeln. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 3/2006.
<i>Richter, Andreas</i>	Stiftungsrecht. In: Bonefeld/Daragan/Wachter (Hrsg.), Der Fachanwalt für Erbrecht. Angelbachtal 2006, S. 1245–1307.
<i>Richter, Andreas/ Kaysner, Joachim</i>	Rechtliche Rahmenbedingungen bei Alternativen Investments für Stiftungen in Deutschland. In: Busack/Kaiser (Hrsg.), Handbuch Alternative Investments, Band 2. Wiesbaden 2006, S. 595–610.
<i>Richter, Andreas/ Sturm, Sebastian</i>	Die Unternehmensstiftung nach der Stiftungsrechtsreform. In: ZErb 2006, S. 75–83.
<i>Richter, Andreas/ Sturm, Sebastian</i>	Vermögensverluste bei der Kapitalanlage und Verlust der Gemeinnützigkeit. In: ZerB 2006, S. 42–43.
<i>Richter, Wolfgang/ Werz, Ralf Stefan</i>	Leistungsgerecht. Zur Vergütung der Mitglieder von Stiftungsorganen. In: Stiftung&Sponsoring 4/2006, S. 23–25.
<i>Ries, Gerhard/ Peimiger, Gunbild</i>	Haftung und Versicherung von Managern: Geschäftsführer, Vorstände, Aufsichtsräte, GmbH, AG, Verein, Stiftung; Praxisbeispiele zur D&O-Versicherung. Regensburg 2006.
<i>Risch, Ben Michael</i>	Konstanz und Wandel des Rechts der kirchlichen Stiftungen. In: ZSt 2006, S. 21–35.
<i>Risch, Ben Michael</i>	Deregulierung im Stiftungsrecht. In: ZSt 2006, S. 162–172.
<i>Robertz, Michael/ Nickel, Jörg R.</i>	Zur Verdoppelung der Höchstbeträge der §§ 10b Abs. 1 Satz 3, 10b Abs. 1a EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten – zugleich zu den Urteilen des BFH v. 3.8.2005 – XI R 76/03, BFH/NV 2006, 160, und XI R 81/03. In: FR Ertragsteuerrecht 2006, S. 66–74.
<i>Rohde, Andreas/ Engelsing, Lutz</i>	Gemeinnützige GmbH. GmbH-Musterverträge. Bonn 2006.
<i>Rotenhan, Güz von/ Mercker, Florian</i>	Für einen Paradigmenwechsel. Vorschläge zur grundlegenden Reform des Gemeinnützigkeitsrechts. In: Stiftung&Sponsoring 1/2006, S. 18–19.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Roth, David/ Frenz, Walter</i>	Steuer- und Abgabenbefreiungen als Beihilfen – Aktuelle Rechtsprechung und Entwicklungen (Energiesteuer). In: DStZ 2006, S. 465–474.
<i>Räbel, Anne</i>	Pflichtteil und Stiftungen: Generationengerechtigkeit versus Gemeinwohl? In: ZEV 2006, S. 8–12.
<i>Saenger, Ingo/ Veltmann, Till</i>	Reichweite und Haftung der Aufsicht über kirchliche Stiftungen – am Beispiel des neu gefassten StiftG NRW. In: ZSt 2006, S. 16–20.
<i>Salcher, Martin/ Stöger, Roman</i>	NPOs erfolgreich führen – Handbuch für Nonprofit-Organisationen in Deutschland, Österreich und der Schweiz. Stuttgart 2006.
<i>Saliger, Frank</i>	Untreue bei Stiftungen. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 209–228.
<i>Sandberg, Berit</i>	Management von Stiftungen – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: ZSt 2006, S. 99–110.
<i>Sandberg, Berit</i>	Stand und Perspektiven des Stiftungsmanagements in Deutschland – Eine empirische Studie zur betriebswirtschaftlichen Orientierung von Stiftungen. Berlin 2007.
<i>Sauter, Eugen/ Schweyer, Gerhard/ Waldner, Wolfram</i>	Der eingetragene Verein. Gemeinverständliche Erläuterung des Vereinsrechts unter Berücksichtigung neuester Rechtsprechung mit Formularteil. 18. Auflage, München 2006.
<i>Schelker, Mark/ Eichenberger, Reiner</i>	Zwischen Markt und Staat: Der Markt für Staat. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 215–230.
<i>Scheuer, Alexander/ Kleist, Thomas</i>	Kultur und Quoten – Förderung der Kultur im Rundfunk in der EG, Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten. In: ZUM 2006, S. 108–117.
<i>Schieß, Harald/ Kipperfahrborg, Jan</i>	Steuerrechtliche Haftung der Vorstände von Vereinen und Verbänden – Risiko, Vermeidungsstrategie, Versicherbarkeit. In: DStR 2006, S. 445–450.
<i>Schiffer, K. Jan</i>	Das Risiko der Verantwortung. Haftung von Stiftungen und Organmitgliedern. In: Stiftung&Sponsoring 3/2006, S. 26–27.
<i>Schiffer, K. Jan</i>	Stiftungen und zusammen veranlagte Ehegatten: Abzugshöchstbetrag von Spenden und Errichtungsdotationen. In: StB 2006, S. 217–218.
<i>Schiffer, K. Jan</i>	Stiftungsrecht. In: Heidel, Thomas/Pauly, Stephan/Amend, Angelika (Hrsg.), AnwaltFormulare – Schriftsätze, Verträge, Erläuterungen, S. 1979–2003. 5. Auflage, Bonn 2006.
<i>Schiffer, K. Jan</i>	Aktuelle Entwicklungen und Fragen im Stiftungsrecht. In: StW 2007, S. 114–119.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Schiffer, K. Jan</i>	Die Entwicklungen des Stiftungszivilrechts in den Jahren 2004–2006. In: NJW 2006, S. 2528–2531.
<i>Schiffer, K. Jan</i>	Rezension von Ulrich Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht – Zur Einführung korporativer Strukturen bei der Stiftung, Köln 2006. In: ZSt 2007, S. 47–48.
<i>Schiffer, K. Jan/ Fries, Christel</i>	Ersatzerbschaftssteuer und »sale and lease back« – eine Skizze zu aktuellen Fragen der Familienstiftung. In: Z Erb 2006, S. 115–118.
<i>Schindler, Ambros/ Schlüter, Andreas</i>	Für eine moderne Stiftungskultur – Zehn Empfehlungen. In: Stiftung&Sponsoring 1/2006, S. 16–18.
<i>Schliesky, Utz</i>	Die Legitimationsleistung des Dritten Sektors für ein demokratisches Gemeinwesen. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 167–191.
<i>Schlüter, Andreas</i>	Deutschland – ein stiftungsrechtliches Entwicklungsland. In: ZSt 2006, S. 51–62.
<i>Schlüter, Andreas/ Schindler, Ambros</i>	Für eine moderne Stiftungskultur – Zehn Empfehlungen. In: Stiftung&Sponsoring 1/2006, S. 16–18.
<i>Schmidt-Trenz, Hans-Jörg</i>	Wieviel Zwang braucht der Dritte Sektor? Die Logik kollektiven Handelns bei Delegation am Beispiel der Industrie- und Handelskammern. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 140–164.
<i>Schmidt-Trenz, Hans-Jörg/ Stober, Rolf (Hrsg.)</i>	Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS). Der Dritte Sektor im 21. Jahrhundert – Auslauf- oder Zukunftsmodell. Baden-Baden 2006.
<i>Scholz, Ingo</i>	Umwandlung von Idealvereinen in Kapitalgesellschaften: Gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte am Beispiel der Fußball-Bundesliga-Vereine. Oldenburg 2006.
<i>Schuben, Axel</i>	Nonprofit Governance in der Freien Wohlfahrtspflege. Berlin 2007.
<i>Schulte, Martin</i>	Das Stiftungsrecht der neuen Länder: Gegenwärtiger Stand, aktuelle Entwicklungstendenzen, rechtspolitische Vorschläge. In: ZSt 2006, S. 154–158.
<i>Schulz, Jeannette/ Keisinger, Winfried</i>	Ertragssteuerliche Behandlung von VIP-Logen und ähnlicher Sachverhalte. In: NWB 2006, S. 2573–2579.
<i>Schulz, Peter/ Werz, Ralf Stefan</i>	Spendenabzug vor dem Grossen Senat. Zum Rück- und Vortrag bei Großspenden und zur Vereinbarkeit eines Abzugspotenzials. In: Stiftung&Sponsoring 2/2006, S. 30–31.
<i>Schwaiger, Manfred/ Ebert, Tara</i>	Kommunikationsinstrument mit Zukunft? Empirische Studie zum Sponsoring im Energiemarkt. In: Stiftung&Sponsoring 2/2006, S. 34–36.
<i>Schwertmann, Philipp</i>	Stiftungen als Förderer der Zivilgesellschaft. Baden-Baden 2006.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Schweyer, Gerhard/ Sauter, Eugen/ Waldner, Wolfram</i>	Der eingetragene Verein. Gemeinverständliche Erläuterung des Vereinsrechts unter Berücksichtigung neuester Rechtsprechung mit Formularteil. 18. Auflage, München 2006.
<i>Schwintowski, Hans-Peter</i>	Rezension von Klaus J. Hopt/Thomas von Hippel/W. Rainer Walz, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen 2005. In: ZögU 2006, S. 109–111.
<i>Seer, Roman/ Versin, Volker</i>	Die Familienstiftung im Steuerrecht. Ein Beitrag anlässlich des 65. Geburtstags von Prof. Dr. Vlado Bicanski. In: Steuer&Studium 2006, S. 281–290.
<i>Seifert, Michael</i>	Neues zur Absetzbarkeit von VIP-Logen. In: StuB 2006, S. 409–410.
<i>Seiler, Matthias</i>	Trust und Treuhand im schweizerischen Recht: unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsstellung des Trustes. Zürich 2005.
<i>Seitz, Claudia</i>	Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 15.12.2005, Az.: C-148/04 (Europarechtswidrigkeit italienischer Steuervergünstigungen für Banken). In: EuZW 2006, S. 214–216.
<i>Selbig, Sabine</i>	Förderung und Finanzkontrolle gemeinnütziger Organisationen in Großbritannien und Deutschland. Tübingen 2006.
<i>Seyfarth, Sabine</i>	Rezension von Aaltje Kaper, Bürgerstiftungen – Die Stiftung bürgerlichen Rechts und die unselbstständige Stiftung als Organisationsformen für Bürgerstiftungen, Baden-Baden 2006. In: ZSt 2006, S. 46.
<i>Seyfarth, Sabine</i>	Rezension von Karlheinz Muscheler, Stiftungsrecht – Gesammelte Beiträge, Baden-Baden 2005. In: ZSt 2006, S. 45.
<i>Seyfarth, Sabine</i>	Rezension von Philipp Schwertmann, Stiftungen als Förderer der Zivilgesellschaft, Baden-Baden 2006. In: ZSt 2006, S. 93.
<i>Seyfarth, Sabine</i>	Rezension von Rainer Herzog, Die unselbstständige Stiftung des bürgerlichen Rechts, Baden-Baden 2006. In: ZSt 2006, S. 44.
<i>Sievers, Tim/ Maennig, Wolfgang</i>	Die Rolle des Dritten Sektors als Determinante im nationalen und internationalen Standortwettbewerb. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 276–292.
<i>Soltész, Ulrich/ Puffer-Mariette, Jean- Christophe</i>	Krankenhäuser im Fokus des Europäischen Wettbewerbsrechts. In: EWS 2006, S. 438–445.
<i>Sprecher, Thomas</i>	Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts. Revision vom 8. Oktober 2004, in Kraft ab 1. Januar 2006. Zürich 2006.
<i>St. John, Shannon E.</i>	Auf dem richtigen Weg. Ergebnisse einer Untersuchung zur finanziellen Nachhaltigkeit von Bürgerstiftungen in Deutschland. In: Stiftung&Sponsoring 4/2006, S. 34–35.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Stätler, Jörg</i>	Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen. Frankfurt am Main 2006.
<i>Stangl, Christian/ Arnold, Nikolaus/ Tanzer, Michael</i>	Privatstiftungs-Steuerrecht. Systematische Kommentierung. Wien 2006.
<i>Steuber, Elgin</i>	Corporate Governance bei Stiftungen – eine Frage der Kontrolle oder der Moral? In: DStR 2006, S. 1182–1188.
Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.)	Stifter und Staat. Ausgewählte Beiträge zu Geschichte und Gegenwart des Stiftungswesens. Essen 2006.
<i>Stingel, Peter/ Merker, Florian</i>	Fundraising – Rechtliche Grenzen der Spendenwerbung von gemeinnützigen Organisationen in Deutschland. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 241–253.
<i>Stober, Rolf</i>	Schlusswort: Der Dritte Sektor im Spannungsfeld unterschiedlicher wissenschaftlicher Perspektiven. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 303–308.
<i>Stober, Rolf/ Eisenmenger, Sven</i>	Der Dritte Sektor in der Europäischen Union: Die Daseinsvorsorge aus juristischer Sicht. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 72–108.
<i>Stöger, Roman/ Salcher, Martin</i>	NPOs erfolgreich führen – Handbuch für Nonprofit-Organisationen in Deutschland, Österreich und der Schweiz. Stuttgart 2006.
<i>Stolte, Stefan</i>	Europäische Trends und Themen. European Foundation, Corporate Governance und Cross-border-giving. In: Stiftung&Sponsoring 3/2006, S. 38–39.
<i>Strachwitz, Rupert</i>	Ist das Stiftungswesen in der Krise? Warren Buffets Philanthropie provoziert Fragen. In: ZSt 2006, S. 147–149.
<i>Strahl, Martin</i>	Gemeinnützigkeit im Forschungsbereich – Chance und Korsett. In: FR 2006, S. 1012–1017.
<i>Streit, Georg von</i>	Vorsteuerabzug bei der gemischten Nutzung von Grundstücken – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 24.11.2004. In: UR 2006, S. 254–260.
<i>Strobl, Stefan/ Mensching, Oliver</i>	Grunderwerbsteuerrecht im Non-Profit-Bereich. Strategien bei Umwandlungsvorgängen. In: ROTE SEITEN, Stiftung&Sponsoring 4/2006.
Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg.)	Das Recht der Non-Profit-Organisationen. Wien 2006.
<i>Sturm, Sebastian/ Richter, Andreas</i>	Die Unternehmensstiftung nach der Stiftungsrechtsreform. In: ZErB 2006, S. 75–83.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Sturm, Sebastian/ Richter, Andreas</i>	Vermögensverluste bei der Kapitalanlage und Verlust der Gemeinnützigkeit. In: ZerB 2006, S. 42–43.
<i>Sutter, Franz Phillip</i>	Anmerkung zum »Stauffer«-Urteil des EuGH. In: EuZW 2006, S. 625–630.
<i>Tanzer, Michael/ Arnold, Nikolaus/ Stangl, Christian</i>	Privatstiftungs-Steuerrecht. Systematische Kommentierung. Wien 2006.
<i>Tehler, Hermann-Josef</i>	Umsatzsteuerliche Beurteilung der Einschaltung von Unternehmen in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben. In: UR 2006, S. 193–200.
<i>Terner, Paul</i>	Abschied vom Europäischen Verein? In: ZEuP 2007, S. 96–108.
<i>Then, Volker/ Epkenhaus, Ina</i>	Ratgeber Stiften. Band 3: Stiftungsorgane – Gremienentwicklung – Mitarbeiter. Gütersloh 2006.
<i>Theuffel-Werbahn, Berthold</i>	Unterliegen Verpflegungsleistungen von Berufsförderungswerken an ihre behinderten Umschüler der Umsatzsteuer? Neue gefährliche Tendenzen in der Betriebsprüfung. In: UR 2006, S. 260–265.
<i>Thiel, Jochen/ Eversberg, Horst</i>	Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht. In: DB 2007, S. 191–196.
<i>Thömmes, Otmar/ Nakbai, Katja</i>	Aktuelle EG-rechtliche Entwicklungen auf dem Gemeinnützigkeitssektor. In: IStR 2006, 164–169.
<i>Thymm, Niels</i>	Das Kontrollproblem der Stiftung und die Rechtsstellung der Destinatäre. Köln, Berlin, München 2007.
<i>Tiebel, Christoph</i>	Management in Non Profit Organisationen. Wie Wohlfahrtsverbände, Sportorganisationen und Kulturbetriebe fit für die Zukunft werden. München 2006.
<i>Timmer, Karsten/ Meyer, Petra/ Meyn, Christian</i>	Ratgeber Stiften. Band 1: Planen – Gründen – Recht und Steuern. 3. Auflage, Gütersloh 2006.
<i>Tolksdorf, Georg</i>	Stiftungsgeschäftliche Vermögensausstattung und Schenkung. Zur (analogen) Anwendung des Schenkungs-, Pflichtteils- und Anfechtungsrechts auf die Errichtung einer selbständigen Stiftung unter Lebenden. Baden-Baden 2006.
<i>Treterin, Andreji</i>	Unternehmensbewertung von Nonprofit-Unternehmen – Nutzenorientierte Beteiligungsbewertung am Beispiel von Krankenhäusern. Berlin 2006.
<i>Unterweger, Josef</i>	Der Fundraising-Vertrag. Wien 2005.
<i>Valentinov, Vladislav</i>	The logic of the nonprofit sector: an organisational economics perspective. In: ZögÜ 2006, S. 212–223.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>van Bentem, Neil</i>	Vereine, eingetragene Vereine, Dritter-Sektor-Organisationen. Eine empirische Analyse des Dritten Sektors. Münster 2006.
<i>Vanberg, Viktor</i>	Kommentar zu dem Beitrag von Winfried Kluth »Die Verankerung von Elementen verbandlicher und bürgerschaftlicher Partizipation in Art. I-47 des Entwurfs für eine Verfassung der Europäischen Union«. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 210–214.
<i>Veltmann, Till</i>	Dürfen Mörder stiften? Zur Sittenwidrigkeit der geplanten »Magnus-Gäfigen-Stiftung«. In: ZSt 2006, S. 150–153.
<i>Veltmann, Till/ Saenger, Ingo</i>	Reichweite und Haftung der Aufsicht über kirchliche Stiftungen – am Beispiel des neu gefassten StiftG NRW. In: ZSt 2006, S. 16–20.
<i>Versin, Volker/ Seer, Roman</i>	Die Familienstiftung im Steuerrecht. Ein Beitrag anlässlich des 65. Geburtstags von Prof. Dr. Vlado Bicanski. In: Steuer&Studium 2006, S. 281–290.
<i>Vogelbusch, Friedrich</i>	Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen? – Eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14. In: DB 2006, S. 1967–1969.
<i>Voigt, Daniel</i>	Idealvereine und andere Nonprofit-Organisationen im Wettbewerbsrecht. Köln, Berlin, München 2006.
<i>Voigt, Karin/ Winterfeld, Klaus</i>	Optimale Rechts- und Betriebsformen für Kultureinrichtungen: Eine sozialwissenschaftliche Studie unter Berücksichtigung der Leipziger Museen. Leipzig 2006.
<i>Wachter, Thomas</i>	Schweiz: Änderungen des Stiftungsrechts zum 1.1.2006. In: ZErB 2006, S. 11–15.
<i>Wagner, Stephan</i>	Anmerkung zum Urteil des Corte d'Appello di Milano vom 20.07.2004 (Enthebung und Neuernennung von Trustees in Italien) In: ZEuP 2006, S. 158–169.
<i>Waldhoff, Christian</i>	Regelungsstrukturen des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Kritik und Reform. In: Walz/Hüttemann/Rawert/Schmidt (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006, S. 75–94.
<i>Waldner, Wolfram/ Sauter, Eugen/ Schweyer, Gerhard</i>	Der eingetragene Verein. Gemeinverständliche Erläuterung des Vereinsrechts unter Berücksichtigung neuester Rechtsprechung mit Formularteil. 18. Auflage, München 2006.
<i>Walkenhorst, Ralf</i>	Fehlender Leistungsaustausch bei Spenden. In: UStB 2006, S. 61.
<i>Wallmeier, Martin/ Bibner, Thomas</i>	Rechtliche und ökonomische Grundlagen der Anlage von Stiftungskapital. In: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 2006, S. 81–85.
<i>Walz, W. Rainer</i>	Korreferat zu dem Beitrag von Bernd Helmig und Alexander Graf »Erfolgsfaktoren von Verbänden – dargestellt am Beispiel schweizerischer Wirtschaftsverbände«. In: Jahrbuch Recht und Ökonomie des Dritten Sektors 2005/2006 (RÖDS), Baden-Baden 2006, S. 271–275.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Walz, W. Rainer</i>	Non-Profit-Organisationen im europarechtlichen Zugwind. Bonn 2006.
<i>Walz, W. Rainer</i> (Hrsg.)	Gemeinnützigkeitsrecht – Quo vadis? Tagungsband (4. Hamburger Tage des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts 2004: Die Jahrestagung des Dritten Sektors). Köln, Berlin, München 2006.
<i>Walz, W. Rainer</i> (Hrsg.)	Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006.
<i>Walz, W. Rainer/ Ballhausen, Werner</i>	Aus der Mitte des Dritten Sektors. Vorschläge zur Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. In: <i>Stiftung&Sponsoring</i> 2/2006, S. 28–29.
<i>Walz, W. Rainer/ Hüttemann, Rainer/ Rawert, Peter/ Schmidt, Karsten</i> (Hrsg.)	Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin, München 2006.
<i>Wambach, Martin/ Etterer, Alexander</i>	Risikomanagement, Controlling und Prüfung. Instrumente zur effizienten Steuerung von Stiftungen. In: <i>ROTE SEITEN</i> zum <i>Magazin Stiftung&Sponsoring</i> 2/2006.
<i>Wassermeyer, Franz</i>	Anwendungen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EstG auf Auskehrungen von Stiftungen. In: <i>DStR</i> 2006, S. 1733–1736.
<i>Weger, Magda/ Mecking, Christoph</i>	Stiftungsverwaltungen, Verbundstiftungsmodelle zwischen Stifterbetreuung und Mittelbeschaffung. In: <i>ROTE SEITEN</i> zum <i>Magazin Stiftung&Sponsoring</i> 6/2006.
<i>Weitz, Barbara/ Deutsche Stiftungsagentur GmbH/Pues Steuerbera- tungsgesellschaft</i> (Hrsg.)	Das Rechtshandbuch für Stiftungen: Praxisnachschlagewerk für alle Stiftungsarten. 6. Lieferung, Hamburg 2006.
<i>Werner, Olaf</i>	Die Formulierungsfreiheit des Stifters als Ausfluss der Privatautonomie. In: <i>ZSt</i> 2006, S. 126–133.
<i>Werner, Olaf</i>	Festlegung des Stiftungszweckes in einer letztwilligen Verfügung (2. Teil). In: <i>ZSt</i> 2006, S. 10–15.
<i>Werz, Ralf Stefan/ Richter, Wolfgang</i>	Leistungsgerecht. Zur Vergütung der Mitglieder von Stiftungsorganen. In: <i>Stiftung&Sponsoring</i> 4/2006, S. 23–25.
<i>Werz, Ralf Stefan/ Schulz, Peter</i>	Spendenabzug vor dem Grossen Senat. Zum Rück- und Vortrag bei Großspenden und zur Vereinbarkeit eines Abzugspotenzials. In: <i>Stiftung&Sponsoring</i> 2/2006, S. 30–31.
<i>Windau, Bettina/ Meinhold-Henschel, Sigrid</i>	Evaluation in Stiftungen. Gegenwärtiger Stand und Empfehlungen für die Praxis. In: <i>ROTE SEITEN</i> zum <i>Magazin Stiftung&Sponsoring</i> 5/2006.
<i>Winbeller, Stefan</i>	Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2005. In: <i>DStZ</i> 2006, S. 215–222.

Autor	Titel/Fundstelle
<i>Winkel, Burghard</i>	Evangelische Stiftungen: Aktuelle Probleme in der juristischen Praxis. In: Walz (Hrsg.), Religiöse Stiftungen in Deutschland, Köln, Berlin, München 2006, S. 119–130.
<i>Winterfeld, Klaus/ Voigt, Karin</i>	Optimale Rechts- und Betriebsformen für Kultureinrichtungen: Eine sozialwissenschaftliche Studie unter Berücksichtigung der Leipziger Museen. Leipzig 2006.
<i>Wolf, Anita/ Augsten, Ursula</i>	Rechtliche und steuerliche Aspekte der unselbstständigen Stiftung – unter Berücksichtigung erbrechtlicher Regelungen. In: ZErB 2006, S. 155–162.
<i>Wolff, Reimar</i>	Der drittbestimmte Verein – Satzungsrechte Dritter zwischen Vertragsfreiheit und Vereinsautonomie. Berlin 2006.
<i>Wunder, Annett/ Diehm, Alexander</i>	Rechtliche Probleme der Privatisierung eines Universitätsklinikums am Beispiel des Universitätsklinikums Gießen und Marburg. In: DÖV 2006, S. 139–149.
<i>Zais, Ingrid</i>	Satzungszweck Kunst und Kultur: Steuerliche Berücksichtigung von Mitgliedsbeiträgen bei Fördervereinen. In: politik und kultur (puk) 3/2006, S. 17.
<i>Zapf, Matthias/ Kiesewetter, Dirk</i>	Muss die Rücklagenbildung gemeinnütziger Stiftungen gesetzlich geregelt werden? In: ZSt 2006, S. 115–125.
<i>Zurkinden-Erismann, Linda</i>	Foundation Governance. Selbstregulierung im Rahmen internationaler Herausforderungen und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung der Situation in der Schweiz. In: ROTE SEITEN zum Magazin Stiftung&Sponsoring 1/2006.

Autorenverzeichnis

Dr. <i>Florian Asche</i>	Asche Stein & Glockemann Neuer Wall 54 20354 Hamburg
Prof. Dr. <i>Rainer Hüttemann</i>	Institut für Steuerrecht der Universität Bonn Adenauerallee 24-42 53113 Bonn
PD Dr. <i>Christian Kersting</i>	MPI für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht Marshallplatz 1 80539 München
Dr. <i>Andreas Richter</i> , LL.M.	P + P Pöllath + Partners Potsdamer Platz, Linkstraße 2 10785 Berlin
Prof. Dr. <i>Hans Michael Riemer</i>	Heuelstraße 27 8032 Zürich – Schweiz
Prof. Dr. <i>Haimo Schack</i> , LL.M.	Christian-Albrechts-Universität zu Kiel Leibnizstraße 4 24118 Kiel
Dr. <i>Andreas Schlüter</i>	Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e. V. Barkhovenallee 1 45239 Essen
Prof. Dr. <i>Theodor Siegel</i>	Humboldt-Universität zu Berlin Spandauer Straße 1 10178 Berlin
Dr. <i>Volker Then</i>	Ruprechts-Karls-Universität Schillerstraße 4-8 69115 Heidelberg
Dr. <i>Otmar Thönmies</i>	Raupach & Wollert-Elmendorff Rosenheimer Platz 6 81669 München
<i>Heinrich Wefing</i>	Frankfurter Allgemeine Zeitung Mittelstraße 4-8 10117 Berlin

Sachregister*

A

- Actio pro socio** 46 f.
- Aktiengesellschaft** 77 f., 87 f.
 - als Ersatzform der Stiftung 78, 87 f.
 - schweizerische – 169
- Auflagenschenkung** s. *Schenkung unter Auflage*
- Ausschließlichkeitsgrundsatz** 149

B

- Besonderer Vertreter** 34 f., 58
- Betrieb gewerblicher Art** 149
- Betriebsaufspaltung** 214
- Betriebsübergang** 209
- Betriebsverfassungsrecht** 211
- Bürgergesellschaft** 59, 123
- Bürgerstiftung** 75 f.
- Business Judgment Rule**
 - und Non-Profit-Organisationen 37 ff.

C

- Corporate Governance** s. *Non-Profit Governance*
- Corporate Opportunity Doctrine** 103
 - Geschäftschancenlehre 103 f.

D

- Dauerleihgabe** 1 ff., 23 f.
 - Definition 23
 - Kündigung 23
 - Motivation 2 f.
 - Risiken der – 4 f., 24
 - Vertragsgestaltung 5
- Destinatäre** 57 ff., 131 f., 200, 204
 - Destinatärsklage s. *dort*
 - Interessen der – 59, 132, 190
 - Personenkreis 69 f.
 - Rechtsstellung 60 ff., 131, 200
 - Treuepflicht 62 f.
- Destinatärskläge** 58, 61 ff., 68 ff.
 - Analogie zur Auflagenschenkung 68 ff.

- Einräumung des Klagerechts 69
- Näheverhältnis zur Stiftung 62 f. 69 f.
- Notzuständigkeit 63
- Personenkreis 69 f.
- Preußische Familienstiftung 61 f.
- Satzung 58
- Schenkungsrecht 63 f., 68 ff.
- Stiftungszweck 63

D & O Versicherung 54

Drittmittel

- -verwaltung 223
- Durchlaufspende** 215

E

- Eigentum an Kunstwerken** 10 ff., 19 f., 24 ff. s. *auch Erwerb von Kunstwerken*
 - Ehe 24 f.
 - Erhaltungspflichten 20 f.
 - Rechte des Eigentümers 19 ff.
- Eigentumsfreiheit** 13
 - Sozialpflichtigkeit des Eigentums 28
- Erwerb von Kunstwerken** 10 ff. s. *auch Veräußerung von Kunstwerken*
 - Auktion 11
 - Ehe 24 f.
 - Erbschaft s. *Vererben von Kunstwerken*
 - Ersitzung 13, 19
 - Folgerecht 10
 - Galerist 10 f.
 - Gutgläubiger Erwerb 13, 19
 - Kulturgüterschutz s. *dort*
 - Multiple Kunst 15 f.
 - Original und Kopie 15
 - Replik 15
 - Rücktritt 13 f.
 - Sachmangel 13 f.
 - Schenkung s. *Schenkung von Kunstwerken*
 - Umsatzsteuer 10
 - Urheberrecht 10
 - Verjährung von Gewährleistungsansprüchen 14
 - vom Kunsthändler 10

* Bearbeitet von Martin Mager, Hamburg.

- vom Künstler 10 f.
 - Europäische Stiftung** 123 f., 125 ff., 135 f.
 - und Non-Profit Governance s. *dort*
 - Europarecht** 139 ff., 213 f., 214, 219
 - Amtshilferichtlinie 151 f.
 - Beihilferecht 139, 140 ff., 143 ff.
 - Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse 145 f.
 - Diskriminierungsverbot 140, 151
 - und gemeinnützige Zwecke 154 f., 158 f.
 - Gemeinnützigkeitsrecht 139 ff., 213 f.
 - grenzüberschreitende Tätigkeiten 123 f., 125, 139 ff., 148 ff., 213 f.
 - Grundfreiheiten 139, 140, 148 f., 150 ff., 157 ff., 213 f.
 - Kohärenz der Steuersysteme 152
 - und nationales Steuerrecht 141
 - Rechtfertigungsgründe 147 f., 151 ff., 159 f.
 - und Spendenrecht 157 ff., 219
 - Umsatzsteuer 216
 - Unternehmen 143 f.
 - Vertragsverletzungsverfahren 143, 157 f.
 - Vorlagepflicht 142
- F**
- Familienstiftung** 60, 61 f., 226 f.
 - Besteuerung der Zuwendungen von – 226 f.
 - Preußische – 61 f.
 - Finanzverwaltung** 181, 182 f., 191 f., 205
 - Foundation (USA)** s. *Private Foundation*
 - Fundraising** 113, 129, 184
 - Aufwendungen für Werbung 38
 - Transparenz 184
 - Wettbewerb 184
- G**
- Gemeinnützige GmbH**
 - Besonderer Vertreter 35
 - Ersatzform der Stiftung 86 f., 88 ff.
 - Geschäftsführung einer – s. *dort*
 - Gesellschafterversammlung 81, 87
 - Firma 83
 - Keinmann-GmbH 89 f.
 - Kontrolle der – 80
 - Liquidation 86
 - Mindestkapital 86
 - Non-Profit Governance s. *dort*
 - Organhaftung s. *dort*
 - Stiftung als Gesellschafterin 93
 - Stiftungs-GmbH 77, 82, 86 f.
 - Unternehmensgegenstand 86
 - Unternehmenszweck 86
 - Gemeinnützige Organisation** s. *Non-Profit-Organisation*
 - Gemeinnützigkeit**
 - Ausland, Zweckverwirklichung im 149 ff., 154 ff.
 - Erbschaft- und Schenkungsteuer 201
 - Forschungsleistungen 217 f.
 - Insolvenz 218
 - Körperschaftsteuer 201
 - Prüfung 203
 - Verlust der – 37, 52, 149
 - Voraussetzungen der – 149 f., 202, 209
 - Zwecke, gemeinnützige 149 f., 209, 212, 228
 - Gemeinnützigkeitsrecht** 85, 98, 139 ff., 194, 209 f., 212, 215
 - Allgemeinheit 149, 156
 - Aufwandsentschädigung 44
 - Ausschließlichkeitsgrundsatz s. *dort*
 - Begünstigungsverbot 113
 - und Europarecht 123, 125, 139 ff., 213 f. s. *dort*
 - Förderung der Allgemeinheit 149
 - Forschungsleistungen 217 f.
 - Gebot der zeitnahen Mittelverwendung s. *Mittelverwendung*
 - und Organhandeln 38 f.
 - Reform des – 209 f.
 - Selbstlosigkeit s. *dort*
 - Sozialrecht, Verhältnis zum 212 f.
 - Spendenhaftung 53, 209
 - Unmittelbarkeitsgrundsatz s. *dort*
 - Vermögensanlage s. *dort*
 - Vermögensbindung s. *dort*.
 - Vermögensverwaltung s. *dort*
 - wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb s. *dort*
 - Zweckbetrieb s. *dort*
 - Gemeinwesen 2**
 - Geschäftsführung einer gemeinnützigen GmbH**
 - Anstellungsverhältnis 34
 - D & O Versicherung 54
 - Entlastung 49
 - Ermessensspielraum 37 s. *auch Business Judgement Rule*
 - Fehlerhaft bestellte – 34 f.
 - Haftung s. *Organhaftung*
 - Haftungsmilderung wegen Ehrenamtes 43 ff., 52

- Insolvenzantragspflicht 40
- Non-Profit Governance *s. dort*
- Pflichtenstellung 34, 37
- Ressortprinzip 39 ff.
- satzungsmäßige Haftungsbeschränkung 45 f., 51
- Schadensersatzpflichten 36
- Treuepflicht 37
- Überwachungspflicht 40 f.
- Weisung der Mitgliederversammlung 41 f.
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung**
212 f. *s. auch gemeinnützige GmbH*
- Gesellschafterversammlung** 46 f.
- Gewerbesteuer** 214
- Großverein** 180, 191
- Grundfreiheiten** *s. Europarecht*
- Grundsteuer** 215, 217
- Güterstand** 24

- H**
- Haftung** *s. Organhaftung*
- Hedge Fonds** 97 ff. *s. auch Vermögensanlage*
 - Dachfonds 101
 - Definition 99 f.
 - Fondsmanagers, Rolle des 100, 113
 - Gebühren 113
 - Offshore-Fonds 117
 - Risiken 100 f.
 - Statistik 100 f.
 - und Stiftungen 97 ff., 100, 102 ff., 104 f., 108 f., 110 f.
 - Strategie 101

- J**
- Jugendhilfe, freie** 212 f.

- K**
- Kapitalertragsteuer** 225, 226, 227
 - Nichtveranlagungsbescheinigung 226
- Keinmann-GmbH** 89 f.
- Konkurrentenklage** 147
- Kontrolle des Stiftungsvorstands** 57 ff., 79 f., 94, 102
 - Destinatärsklage *s. dort*
 - Destinatäre *s. Destinatärsklage*
 - Europäische Stiftung 126 f.
 - Höchstpersönliches Kontrollrecht 68
 - Kollusion 59 f.
 - Non-Profit-Governance *s. dort*
 - Satzung 58 f.
- Schenkungsrecht 63 ff. *s. auch Schenkung unter Auflage*
- Spender 70 ff.
- Stifter 58 f., 67 f.
- Stiftungsaufsicht 59 ff. 79 f., 94, 102, 181, 188, 189
- Terrorismus 128
- Verjährung 67 f.
- Zustifter 70 ff.
- Körperschaft** 75 ff. 80 ff.
 - Definition 78
 - Ersatzformen der Stiftung 75 ff., 80 ff.
 - Kontrolle 80
 - Mitgliedschaft 78 f.
 - Numerus clausus der Rechtsformen *s. dort*
 - und Stiftung 75 ff., 80 ff.
 - unselbständige Stiftung 91 ff.
 - Vereinigungsfreiheit 82
- Kulturgüterschutz** 12 f.
 - Dokumentationspflichten 12
 - Exportverbote 12
 - Importverbote 12
 - Strafbarkeit 13
- Kunst** 1 ff., 7 ff. *s. auch Kunstwerk*
 - multiple Kunst 15 f.
- Kunsthändler** 2, 4, 10
- Kunstmuseum** *s. Museum*
- Kunstsammler** 1 ff., 7 ff. *s. auch Kunstsammlung*
 - Kooperation mit öffentlichen Museen 2 ff., 28 f.
 - als Museumsgründer 1
- Kunstsammlung** 1 ff., 7 ff. *s. auch Kunstwerk*
 - als Sicherheit 19
 - Bewertung 22
 - Einbringen in eine Stiftung 28
 - Erwerb von Kunstwerken *s. dort*
 - Geschichte 1, 7 f.
 - Motivation 8 f.
 - Pfandrecht an einer – 19
 - Private und öffentliche – 28 f.
 - Urheberrecht 18
 - Veräußerung von Kunstwerken *s. dort*
 - Versicherung 21 f.
 - Wert 9
- Kunstwerk** 1 ff., 7 ff. *s. auch Kunstsammlung*
 - als Kapitalanlage 9
 - Bewertung 22, 25
 - Echtheit 13, 20
 - Eigentum *s. Eigentum an Kunstwerken*
 - Erwerb *s. Erwerb von Kunstwerken*

- Konservierung 21
- Kulturgüterschutz *s. dort*
- Restaurierung 21
- Urheberrechtliche Nutzungsrechte *s. dort*
- Veräußerung *s. Veräußerung von Kunstwerken*
- Versicherung 21 f.
- Werkverzeichnis

L

- Landesstiftungsgesetze** 164, 198
- Betriebsübergang 211
 - Durchsetzung von Ansprüchen 48
 - Gebot der sicheren und ertragreichen Vermögensanlage 104 f.
 - Haftung des Stiftungsvorstandes 36, 46, 118
 - Kontrolle des Stiftungsvorstands 59 ff.
 - Rechnungslegung 198 f.
 - Satzungsänderung 102
 - Stiftungsaufsicht 28, 35, 48 ff., 60
 - Verfassungswidrigkeit 36, 46
 - Vermögensanlage 38, 98, 102, 108 f.
- Leihgabe** 1 ff., 22 ff.
- Abgrenzung zur Miete 22
 - Dauerleihgabe 2 ff., 23 f.
 - Kostentragung 3, 22 f.
 - Schutzpflichten
 - Unentgeltlichkeit 22
 - Vermarktung 23
 - Versicherung 23
- Leihvertrag** 22 f. *s. auch Leihgabe*

M

- Mitgliederversammlung** 41 f., 47, 81, 84 f., 196
- Mitgliedsbeitrag** 84, 210, 226
- an Vereine zur Förderung kultureller Einrichtungen 210
- Mitgliedschaft** 84
- Mittelverwendung** 180, 185
- Gebot der zeitnahen – 110 f., 150, 155, 202 f.
 - und Vermögenserhaltung 185 f.
- Museum** 1 ff., 210 f.
- Gründung durch Sammler 1
 - Kontrolle 5
 - Kooperation mit Kunstsammlern 2 ff., 28 f.

N

- Non-Profit Governance** 35 f., 123 ff.
- Codes of Practice 131 ff., 193
 - Europäische Stiftung 125 ff., 131
 - Nichtveranlagung 226
 - Qualitätssicherung 123, 131 ff.
 - Publizität 191 ff.
 - Rechnungslegung 177 ff., 182 ff., 196 ff. *s. auch dort*
 - Schweiz 174 f.
 - Selbstregulierung 124, 136, 193
 - Terrorismusbekämpfung 123 f., 127 ff.
 - Transparenz 123, 126, 128 f., 130, 177 ff., 184
- Non-Profit-Organisation** 33 ff., 97 ff., 123 ff., 139 ff.
- Europarecht 139 ff.
 - GmbH, gemeinnützige *s. dort*
 - Governance *s. Non-Profit Governance*
 - Organhaftung *s. Organhaftung bei Non-Profit-Organisationen*
 - Rechnungslegung 177 ff. *s. auch dort*
 - Stiftung *s. dort*
 - Verein *s. dort*
- Numerus clausus der Rechtsformen** 76, 80 f.
- und Privatautonomie 81 f.
 - Vereinigungsfreiheit 82

O

- Organhaftung bei Non-Profit-Organisationen** 33 ff., 118 f.
- Actio pro socio *s. dort*
 - Anwendbarkeit arbeitsrechtlicher Haftungsgrundsätze 42 f.
 - Besonderer Vertreter 34 f.
 - Beweislastverteilung 48
 - Business Judgment Rule *s. dort*
 - Drittvergleich 38
 - Ehrenamtliche Tätigkeit 43 ff.
 - Entlastung 49 f.
 - Ermessensspielraum 37 ff., 118
 - Fehlerhaft bestelltes Organ 34, 35
 - Kollegialorgan 39 ff., 52
 - Organverantwortlichkeit 34 f.
 - Geschäftsführung einer gemeinnützigen GmbH *s. dort*
 - Haftungsmilderung 42 ff., 118
 - Haftungstatbestände 36, 50 f., 51 f., 53, 109, 118 *s. auch Pflichtenstellung*

- und Landesstiftungsgesetze 36, 46, 102, 118
- und Non-Profit-Governance 35 f.
- Pflichtenstellung 34, 37 f., 102 ff., 109, 131 ff.
- Ressortprinzip 39 ff.
- Satzungsmäßige Haftungsbeschränkung 45 f., 51, 118
- Spendenhaftung 53
- Steuerrechtliche Haftung 51 ff.
- Stiftungsvorstand *s. dort*
- Vereinsvorstand *s. dort*
- Verjährung 50
- Weisung der Gesellschafter-/Mitgliederversammlung 41 f.

P

Prinzipal-Agent-Theorie 35, 58, 188

Privatautonomie

- und Rechtsformenzwang 81 f.
- Private Foundation** 97 ff. *s. auch* Stiftungsrecht, US-amerikanisches
- Loyalitätspflicht 103
- Mindestmittelverwendung 111 f.
- Steuerrecht 109 ff., 115 ff.
- Treuepflicht 102 f.
- Trust 98, 102, 105 ff.
- Unternehmensbeteiligung 117 f.
- Vermögensanlage *s. dort*

Public Charity 97, 108 f.

Publizität

- Interessen 191, 194, 203 ff.
- Rechtspolitische Überlegungen 191 ff., 203 ff.
- Stiftung 199
- Umfang 193 ff.
- Verein 198

R

Rechnungslegung 177 ff.

- Bewertung 183, 197, 199 f.
- Bilanz 182 ff., 197 f., 199 f.
- Eigenkapital 200
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 180, 182, 184, 199
- Finanzverwaltung 181, 188 f.
- Gewinn- und Verlustrechnung 184 f., 198, 200
- Großverein 180, 191
- Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) 196 f., 199

- Insolvenz 184
- Interessen 180 f., 182, 190 f., 203 ff.
- Jahresabschluss 181, 182, 183 ff.
- Konzernabschluss 180
- Landesstiftungsgesetze 198 f.
- Mittelverwendung 181
- Prüfung 188 f., 194, 197, 199
- Publizität *s. dort*
- Rechtspolitische Überlegungen 203 ff.
- Stiftung 181 f., 182 ff., 198 ff., 200
- und Stiftungszweck 181, 185
- Verein 180 f., 182 ff., 196 ff.
- Vermögenserhaltung 182 185 ff.

Rechtsberatung

Rechtsform

- Numerus clausus der – 75

Rechtsformenzwang *s. Numerus clausus der Rechtsformen*

Reform des Gemeinnützigkeitsrechts 209 f.

S

Sammler *s. Kunstsammler*

Sammlung *s. Kunstsammlung*

Satzungsautonomie 83, 84

Schenkung 2, 27 f., 63 ff., 211

- analoge Anwendung auf Stiftungsgeschäft 64 ff.
- Bereicherung 64
- Europäische Grundfreiheiten 159
- Form 211
- Spende 70
- und Stiftungsgeschäft 63 f.
- unter Auflage *s. dort*
- Verhältnis von Stiftungsrecht zur – 66 ff.
- Zustiftung 70
- Zweckschenkung 71

Schenkungsvertrag *s. Schenkung*

Schenkung unter Auflage 64 ff., 92

- analoge Anwendung auf Stiftungsgeschäft 64 ff.
- Rückforderungsrecht 66
- unselbständige Stiftung 92
- Verhältnis zum Stiftungsrecht 66 f.
- Verjährung 67 f.
- Vollziehung der Auflage 65 f.
- Zweckschenkung 71

Schenkung von Kunstwerken 2, 5, 27 f.

- Auflage 27
- Vorteile gegenüber einer Dauerleihgabe 4 f.
- und Pflichtteilsrecht 27

- Selbstlosigkeit** 39, 113
- Spende** 84, 157 ff., 180, 183, 184, 191 ff., 197, 216, 223 f.
- anonyme – 70
 - als Zweckschenkung 71
 - an Schule 214
 - an Stiftung 70 ff., 224
 - Bewertung 199
 - Durchlauf– 215
 - Eintritts– 216
 - gebunden/ungebunden 184, 197
 - Leistungsaustausch 218
 - Mailing 220
 - Sach– 183
 - Schenkungsrecht 70 ff.
 - Spendenabzug *s. dort*
 - Spendenhaftung *s. dort*
 - Spendennachweis *s. dort*
 - Spendenwerbung *s. dort*
 - Transparenz 184, 190, 197
 - verdeckte Gewinnausschüttung 223
 - Zuwendungsbestätigung 209
- Spendenabzug** 157 ff., 192, 216, 224
- Eintrittsspende 216
 - Europarecht 157 ff., 219
 - Höchstgrenze 209
 - Reform 209
 - Quizshows 225
 - Steuerprogression 202
 - spendenbegünstigte Zwecke 209
 - Stiftungsausstattung 209
 - Vor- und Rücktrag 209
 - Zahlungswirkungen 192
 - Zusammenveranlagung von Ehegatten 214, 227
 - Zuwendungsnachweis 209, 228
- Spendenhaftung** 53, 209, 220 f.
- Ausstellerhaftung 53
 - Reform 209
 - Veranlassungshaftung 53
- Spendennachweis** 223 f.
- Spendenwerbung**
- Umfang der Aufwendungen für – 38 f.
- Sponsoring** 159, 220
- Aufwand für – 38
 - Sport– 221
 - Trikotwerbung 220
- Stifter** 28, 57 ff.
- Kontrolle der Stiftung 58 f., 60 f., 63, 67 f.
 - Notzuständigkeit 63
 - Rechtsstellung 60 f., 63, 67 f.
 - und Schenker 65
 - Stifterwille 59 ff., 102, 181
- Stiftung** 28
- Aufhebung der – 66
 - Auskehrungen 211
 - Besonderer Vertreter 34 f., 58
 - Bürgerstiftung 75 f.
 - Definition 77, 82, 90, 181
 - Ersatzformen der – 75 ff.
 - Europäische Stiftung *s. dort*
 - Europarecht *s. dort*
 - Familienstiftung *s. dort*
 - gemeinnützige – 60, 213 f. *s. auch Gemeinnützigkeit*
 - als Gesellschafterin einer GmbH 93 f., 211
 - Insolvenz 218
 - kirchliche – 212, 213
 - Kontrolle der – *s. Kontrolle des Stiftungsvorstands*
 - körperschaftliche Struktur 75 ff.
 - Namensschutz 82
 - Neugründungen 75
 - öffentlich-rechtliche 212
 - Organhaftung *s. Organhaftung*
 - Partei- 60
 - Publizität 191 ff.
 - Rechnungslegung 177 ff., 198 ff. *s. auch dort*
 - Stiftungskapital 77, 83
 - unselbständige – *s. dort*
 - und Verein *s. dort*
 - Vermögensanlage *s. Stiftungsvermögen*
 - Vermögenserhaltung *s. dort*
 - Vorstand *s. Stiftungsvorstand*
 - Zustiftung *s. dort*
 - Zweck *s. Stiftungszweck*
- Stiftungsaufsicht** 28, 35, 60, 66, 77, 79 f., 94, 98, 102, 127, 181, 188, 189, 195, 205, 213
- Durchsetzung von Schadensersatzansprüchen 48
 - Entlastung des Vorstands 49 f.
 - Europäische Stiftung 127
 - Interessen der – 60
 - Kontrolle der Stiftung 60, 66, 79 f., 94, 98, 181, 188, 189 f., 205
 - Prüfung 188, 189, 195, 205
 - Rechtsstellung 60, 66
 - Vergleich mit USA 98
 - Vermögensanlage 98, 102 *s. auch Stiftungsvermögen*
 - Zweck der – 79 f.
- Stiftungsgeschäft** 63 ff., 149, 199
- Anwendbarkeit des Schenkungsrechts 63 ff.

Stiftungsrecht

- Betriebsübergang 211
- liechtensteinisches *s. Stiftungsrecht, liechtensteinisches*
- schweizerisches *s. Stiftungsrecht, schweizerisches*
- US-amerikanisches *s. Stiftungsrecht, US-amerikanisches*
- Verhältnis zum Schenkungsrecht 63 ff., 66 ff.

Stiftungsrecht, liechtensteinisches

- Vermögensübertragung 227

Stiftungsrecht, schweizerisches 163 ff.

- Aufhebung der Stiftung 166, 172
 - Corporate Governance 174 f.
 - Destinatäre 167
 - Eintragung 165
 - und Erbrecht 165, 168
 - Errichtung 163, 165, 168, 169 f., 171
 - Familienstiftung 166, 167, 169, 172
 - Fusion 164, 166, 167, 173, 174
 - Haftung 165, 173
 - Handelsregister 164, 165, 167, 168
 - kirchliche Stiftung 167, 169, 172
 - Konkurs 164, 166, 170
 - Name 164, 165
 - Personalfürsorgestiftung 165, 173 f.
 - Reformen 166 ff., 172 ff.
 - Revisionsstelle 169, 170
 - Sammelstiftung 173 f.
 - Spaltung 167 f.
 - Steuerrecht 164, 171
 - Stiftungsaufsicht 164, 166, 167, 169 f., 171, 172 ff.
 - Stiftungsrat 170
 - Stiftungszweck 165, 166, 167, 172, 173
 - Umwandlung 166, 167 f., 170, 174
 - unselbständige Stiftung 174
 - Unternehmensstiftung 168 f.
 - und Vereinsrecht 165, 168
 - Vergütung der Geschäftsleitung 172
 - Vermögensanlage 166, 173
 - Vermögensübertragung 164, 167, 174
 - ZEWÖ-Richtlinien 174 f.
- Stiftungsrecht, US-amerikanisches** 97 ff.
- Attorney General 98, 119
 - Corporate Opportunity Doctrine 103
 - Haftung des Director/Trustee 119 f.
 - Insidergeschäfte 114 f.
 - Private Benefit/Inurement Doctrine 113 f.
 - Private Foundation 97 ff., 102 ff.
 - Prudent Man Rule 106 f.

- Public Charity 97
- Sorgfaltspflicht 106
- Steuerrecht 109 ff. 115 ff.
- Trust 98
- Vermögensanlage 102 ff.

Stiftungssatzung

- Gemeinnützigkeit 149 f.
- Haftungsmilderung 45 f.
- Kontrolle des Stiftungsvorstands 58 f.
- körperschaftliche Elemente 78
- Rechtsberatung 210
- und Ressortprinzip 41
- und Stiftungsgeschäft 63 f.
- Vermögensanlage *s. dort*

Stiftungsvermögen

- Anlage des – 97 ff. *s. auch Vermögensanlage*
- Hedge Fonds *s. dort*

Stiftungsvorstand

- Abberufung 58
 - Anstellungsverhältnis 34, 118
 - D & O Versicherung 54
 - Entlastung 49
 - Ermessensspielraum 37, 67, 118 *s. auch Business Judgement Rule*
 - Fehlerhaft bestellter – 34 f.
 - Geschäftschancenlehre 103
 - Haftung *s. Organhaftung*
 - Haftungsmilderung für Ehrenamt 43 f., 118
 - Insolvenzantragspflicht 40, 52
 - Kontrolle des – *s. dort*
 - Non-Profit Governance *s. dort*
 - Notvorstand 48
 - Pflichten 34, 37, 102 ff., 109, 131, 181, 200
 - Rechnungslegung *s. dort*
 - Ressortprinzip 39 ff.
 - Satzungsmaßige Haftungsbeschränkung 45 f., 51, 118
 - Schadensersatzpflichten 36, 58
 - Treuepflicht 37, 103, 126, 131
 - Überwachung der anderen Vorstandsmglieder 40 f.
 - Vermögensanlage *s. dort*
- Stiftungszweck** 57 ff., 102, 108, 181, 184
- Änderung des – 102
 - und Vermögensanlage 108

T

- Terrorismusbekämpfung** 124, 127 ff., 153
- Trust** 98, 102 ff.

U

Übungsleiterpauschale 209

– Reform 209

Umsatzsteuer

- auf Kunstwerke 10, 16 f.
- auf Tanzkurse 215 f.
- auf Seminare 228
- auf Studienreisen 228
- auf Verpflegungsleistungen 216 f.
- auf Verwaltungsleistungen 222
- Blutspendedienste 224 f.
- Integrationsprojekte 226
- Mailingaktionen 220
- öffentliche Zuschüsse 227
- Spende 218
- Trikotwerbung 220

Universität 57**Unmittelbarkeitsgrundsatz** 149**Unselbständige Stiftung** 77, 91 ff.

- Auflagenschenkung 92
- Gründung 77
- Treuhand 92
- Verhältnis zur rechtsfähigen Stiftung 92
- Vermögen 92

Urheberrechtliche Nutzungsrechte 17 f.

- Bearbeitungsrecht 21
- Einräumung von – 17, 20 f.
- Katalogbildfreiheit 18
- Recht der öffentlichen Zugänglichmachung 17
- Urheberpersönlichkeitsrecht 21
- Vervielfältigungsrecht 17 f., 21

V

Veräußerung von Kunstwerken 16 s. *auch**Erwerb von Kunstwerken*

- Auktion 16
- Direktveräußerung durch Künstler 10 f.
- Einkommensteuer 16 f.
- Privatverkauf 16
- Schenkung s. *Schenkung von Kunstwerken*
- Umsatzsteuer 16 f.
- Unternehmer 16 f.

Verbandsautonomie 83 f., 84 ff., 86 f.

– und Stiftungsstruktur 83 f., 84 ff., 86 f.

verdeckte Gewinnausschüttung 223**Verein** 75

- Auflösung des – 85, 89
- Austritt aus – 84
- Besonderer Vertreter 34 f.
- Ersatzform der Stiftung 84 f., 89

– gemeinnützig – s. *auch* *Gemeinnützigkeit*– Großverein s. *dort*

– Mitglieder 180

– Mitgliederversammlung 41 f., 47, 81, 84 f.

– Mitgliederwerbung 38

– Mitgliederzahl 79, 89

– Mitgliedschaft s. *dort*

– Mitglieds– 222

– Publizität 191 ff.

– Organhaftung s. *Organhaftung*– Rechnungslegung 177 ff., 180 f., 196 ff. s. *auch dort*

– Stiftungs– 77, 82, 84 f.

– Vereinsregister, Eintragung ins 89

– –vermögen 84

– Vorstand s. *Vereinsvorstand*

– Zweck des – 85, 180

Vereinigungsfreiheit 82, 129**Vereinsatzung**

- –änderung 84
- Gemeinnützigkeit 149 f.
- Haftungsmilderung 45
- Zustimmungserfordernisse Dritter 85

Vereinsvorstand

- Anstellungsverhältnis 34
- D & O Versicherung 54
- Ermessensspielraum 37 ff. s. *auch* *Business Judgement Rule*
- Fehlerhaft bestellter – 34 f.
- Haftung s. *Organhaftung*
- Haftungsmilderung wegen Ehrenamtes 43 ff.,
- Insolvenzantragspflicht 40, 51
- Non-Profit Governance s. *dort*
- Notgeschäftsführung 47
- Pflichten 34, 37, 180
- Ressortprinzip 39 ff.
- Treuepflicht 37
- Satzungsmaßige Haftungsbeschränkung 45 f., 51
- Schadensersatzpflichten 36
- Überwachung der anderen Vorstandsmitglieder 40 f.
- Verhältnis zur Mitgliederversammlung 41 f., 47
- Zuständigkeit 47

Vererben von Kunstwerken 2, 25 ff.

- Auflage 26
- Erbschaftsteuer 26 f.
- Pflichtteilsrecht 26, 27
- Teilungsanordnung 25

- Verfügung von Todes wegen 25
- Vorausvermächtnis 26
- Vermögensanlage** 97 ff., 98, 102
- fehlerhafte 37
- Diversifikationspflicht 108
- Europäische Stiftung 126
- Gebot der sicheren und ertragreichen – 104 f.
- Gebot der zeitnahen Mittelverwendung 109 f.
- Haftung der Stiftungsorgane 118 f.
- Hedge Fonds 102 ff, 104 ff, 108 f., 110 ff. *s. auch dort*
- und Landesstiftungsrecht 102, 104, 108 ff.
- Portfolio-Theorie 108, 126, 131
- Rechtsvergleich (USA) 97 ff. *s. auch Stiftungsrecht, US-amerikanisches*
- Selbstlosigkeit 113
- sichere 38
- und Stifterwille 102
- und Stiftungssatzung 102
- und Stiftungsvorstand 102 ff.
- wirtschaftliche 38
- Vermögensbindung** 149 f.
- Vermögenserhaltung** 182, 185 ff., 200
- Kapitalerhaltung, nominale/reale 186 f., 200
- und Mittelverwendung 185 f.
- Vermögensgesetz** 212
- Vermögensverwaltung** 116, 144 f., 148 ff., 202, 213 f.

- Abgrenzung 145
- Drittmittelverwaltung 223
- Einkünfte aus dem Ausland 148 ff., 155 f.
- und Europäisches Beihilferecht 144 f.
- und Grundfreiheiten 148 ff., 213 f.

W

- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** 52, 116, 144 f., 202, 209, 213, 221 f., 225
- Bestimmungsgrenze 209
- Kapitalertragsteuer 225

Z

- Zustiftung** 70 ff., 76, 184, 199
- Schenkungsrecht 70 ff.
- Schenkung unter Auflage 71
- Zuwendungen**
- aus Familienstiftungen 226 f.
- der öffentlichen Hand 227
- Spende *s. dort*
- Zweckbetrieb** 38, 144 f., 202, 209, 223, 228 f., 229
- Behindertenwerkstätte 229
- Bestimmungsgrenze 209
- Drittmittelverwaltung 223
- und Europäisches Beihilferecht 145
- Sanitätsdienst 228 f.
- Zweckschenkung** 71



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

Herausgegeben von
W. Rainer Walz, Karsten Schmidt und Peter Rawert

Band I

Band I/1

Stiftungsrecht in Europa

Stiftungsrecht und Stiftungsrechtsreform in Deutschland, den Mitgliedstaaten
der Europäischen Union, der Schweiz, Liechtenstein und den USA

Herausgegeben von Klaus J. Hopt und Dieter Reuter

2001. XXVI, 1010 Seiten. Leinen.

ISBN 978-3-452-24942-5

Band I/2

Hochschulstandort Deutschland

Rechtlicher Rahmen – Politische Herausforderungen

Herausgegeben von Jörn Axel Kämmerer und Peter Rawert

2003. XII, 201 Seiten. Leinen.

ISBN 978-3-452-25453-5

Band I/3

Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor

Herausgegeben von W. Rainer Walz

2004. X, 220 Seiten. Leinen.

ISBN 978-3-452-25697-3

Band I/4

Stiftungsrecht im 20. Jahrhundert

Auswahlbibliographie

Von Peter Rawert und Sabine Schlosshan

2004. XIII, 117 Seiten. Leinen. Buch + CD-ROM.

ISBN 978-3-452-25705-5

Band II

Band II/1

Ausstieg aus dem Dritten Sektor

Juristische Probleme bei der Beendigung der Gemeinnützigkeit

Von Hardy Fischer

2005. XVI, 216 Seiten. Engl. Broschur.

ISBN 978-3-452-25983-7

Non Profit Law Yearbooks

Non Profit Law Yearbook 2001

Herausgegeben von Hein Kötz, Peter Rawert, Karsten Schmidt, W. Rainer Walz

Schriftleitung: Florian Asche

2002. XVI, 318 Seiten. Engl. Broschur.

ISBN 978-3-452-25111-4

Non Profit Law Yearbook 2002

Herausgegeben von Hein Kötz, Peter Rawert, Karsten Schmidt, W. Rainer Walz

Schriftleitung: Florian Asche

2003. X, 298 Seiten. Engl. Broschur.

ISBN 978-3-452-25282-1

Non Profit Law Yearbook 2003

Herausgegeben von Hein Kötz, Peter Rawert, Karsten Schmidt, W. Rainer Walz

Schriftleitung: Florian Asche

2004. X, 296 Seiten. Engl. Broschur.

ISBN 978-3-452-25748-2

Non Profit Law Yearbook 2004

Herausgegeben von W. Rainer Walz, Hein Kötz, Peter Rawert, Karsten Schmidt

Schriftleitung: Florian Asche

2005. X, 294 Seiten. Engl. Broschur.

ISBN 978-3-452-26038-3

Non Profit Law Yearbook 2005

Herausgegeben von W. Rainer Walz, Rainer Hüttemann, Peter Rawert,

Karsten Schmidt

Schriftleitung: Florian Asche

2006. XVI, 351 Seiten. Broschur.

ISBN 978-3-452-26440-4

Non Profit Law Yearbook 2006

Herausgegeben von W. Rainer Walz, Rainer Hüttemann, Peter Rawert,
Karsten Schmidt

Schriftleitung: Florian Asche

2007. X, 265 Seiten. Broschur.

ISBN 978-3-452-26694-1



Carl Heymanns Verlag