

Zur Diskussion

Drei, vier oder fünf steuerliche Sphären, insbesondere bei Stiftungen?

Dr. Klaus Neuhoff, Witten*)

1. ‚Sphärenmusik‘

Die gängige Beratungspraxis (Kautelarjuristerei), die herrschende Lehre und die Finanzverwaltung gehen bei der Erfassung von bestimmten steuerrelevanten Phänomenen in der Szene der Gemeinnützigen von einer Vier-Sphären-Konstellation aus¹⁾. Es sind dies:

- die ideelle Sphäre
- die Sphäre der Vermögensverwaltung
- die Sphäre des Zweckbetriebs
- die Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Damit scheint so etwas wie professionelle Einhelligkeit in der Szene zu herrschen, dass Gemeinnützige in einer vierdimensionalen Welt leben und wirken. An dieser quasi-naturgesetzlichen Konstante soll hier gerüttelt werden: Es gibt entweder vier anders strukturierte oder fünf Sphären.

2. Sphären-Modell nur für Betätigungen?

Jachmann benennt als Beleg für die Vier-Sphären-Welt gemeinnützigen Wirkens § 63 Abs. 3 AO. Dort wird aber nur verlangt, dass die gemeinnützige Körperschaft ihre tatsächliche Geschäftsführung, die auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein muss, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu belegen hat. Dieser Hinweis ist also für die Begründung der Vier-Sphären-These nicht zielführend.

Daher muss sozusagen *ab ovo* geschürft werden. Die AO kennt mit dem Oberbegriff ‚Körperschaft‘, worunter Personenvereinigungen (Zusammenschlüsse/Korporationen von sowohl natürlichen wie juristischen Personen) und Vermögensmassen fallen, nur juristische Personen und ihnen vergleichbare Gebilde²⁾ als steuerbegünstigte Zwecke verfolgende oder verwirklichende Organisationen. Diese sind Zweckgebilde (oder Konstrukte) der Rechtsordnung, die nicht – wie eine natürliche Person – selbstvergessen vor sich hindudösen in der Lage sind.³⁾ Sie sind (nicht situationsbedingt weisungs-, aber satzungsggebundene) Stellvertreter oder handeln (situationsbedingt) in Stellvertretung von Personen oder Personengesamtheiten, wenn diese das für sinnvoller halten als den Einzelauftritt vor oder in der Öffentlichkeit. Auf sie wird Entscheidungsmacht und Substanz verlagert, um aus unterschiedlichen Gründen in anderer Gestalt aufzutreten und Interessen, Glaubensgrundsätze oder andere Einstellungen zu vertreten bzw. durchzusetzen.

Theoretisch bedarf es bei der Korporation und ihren Tätigkeiten keiner materiellen Fundierung oder laufenden Alimentierung. Zahlreiche gesellige Vereinigungen sind Beispiele dafür, dass es für ihr Funktionieren weder eines Vermögens noch regelmäßiger Beiträge oder sonstiger Zuwendungen bedarf. Eine

Vereinskasse ist da eher zufällig denn notwendig. Anders ist es bei Vermögensmassen: Stiftungsrechtlich setzt die Stiftung nachgerade ein (substantielles) Vermögen voraus; ohne dieses keine Stiftung! Das gilt dann auch im Steuerrecht, wo selbst die im KStG erwähnte nichtrechtsfähige Stiftung, ob nun in öffentlich-rechtlicher oder in privatrechtlicher Trägerschaft, nicht ohne ein Vermögen denkbar ist (Rechtsformvoraussetzung). Auch das „Zweckvermögen des privaten Rechts“ bedarf einer materiellen Fundierung, wie hoch auch immer, bei dem allerdings das Moment „ewiger Dauer“ nicht vorausgesetzt wird.

3. Stiftung ist (steuerrechtlich) zunächst einmal Vermögensmasse

Die Stiftung als (steuerrechtlich verstandene) Vermögensmasse ist also zunächst von dieser materiellen Seite her zu betrachten. Erst aus dieser heraus, ihrer Fundierung, kann sie Wirkungen entfalten, kann sie den ihr aufgegebenen (gemeinwohlkonformen) Zweck, *ratio legis* ihrer Existenz im Recht, erfüllen bzw. verfolgen. Denn ehrenamtliche oder freiwillige Mitarbeit der wenigen Gremienmitglieder darf bei ihr nicht erwartet werden, sind diese doch nicht aus eigenem Antrieb in ihr tätig, sondern vollstrecken eines anderen (des Stifters) Willen, der sich mit dem ihren mehr oder weniger deckt (Amtsverständnis vs. Voluntarismus). Vielmehr hat der Stifter, damit überhaupt lang-

*) Der Autor ist Leiter des Instituts Stiftung und Gemeinwohl der Privaten Universität Witten/Herdecke gGmbH, Witten.

1) Drei willkürlich herausgegriffene Zitate seien dafür als Belege angeführt:

Der Kongress- und Seminarveranstalter Euroforum bewirbt eine Veranstaltungsreihe ‚Steuerrecht für Non-Profit-Organisationen‘, bei der im Block ‚Gemeinnützigkeitsrecht‘ u.a. „Die vier Sphären“ behandelt werden. Die drei anderen Sphären lassen sich aus weiteren Unterpunkten des Programms erschließen: „Spenden“, „Einzelne Zweckbetriebe“ und „Unternehmereigenschaft“.

Monika Jachmann, Verfasserin des steuerrechtlichen Teils des Rechtsgutachtens für die Enquete-Kommission des Deutschen Bundestages zur ‚Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements‘, spricht in einem Übersichtsartikel (in: puk/politik und kultur – des Deutschen Kulturrates – vom Juli/August 2004, S. 13 f.) von ‚grundsätzlich vier buchtechnisch zu trennenden Tätigkeitsbereichen einer gemeinnützigen Körperschaft mit unterschiedlicher Affinität zur Verfolgung des jeweiligen gemeinnützigen Zwecks‘.

Euroforum bietet einen „Schriftlichen Management-Lehrgang“ zu Stiftungen an. Darin behandelt H. Bott, Mitarbeiter der Finanzverwaltung in Frankfurt, u.a. „Vier Sphären – Abgrenzung“.

2) Rechtsgrundlage dafür ist § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, der „nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts“ als steuerpflichtige Gebilde definiert (= Gesetzesanalogie).

3) Allerdings sind z.B. dem niederländischen Stiftungswesen sog. ‚sleeping beauties‘ nicht fremd; das sind Stiftungen, die ein (manchmal nicht unbeträchtliches) Vermögen verwalten, mit den Erträgen (ggfs. gerade) die Verwaltungskosten decken und ansonsten keinerlei Außenwirkung entfalten, also ihren eigentlichen Zweck nicht verwirklichen (können?).

fristig in seinem Sinne etwas für das Gemeinwohl getan werden kann, ein Vermögen bereitgestellt, das die mit dessen Verwaltung beauftragten Personen erst in die Lage versetzt, als Stiftung tätig zu werden. Dabei sind sie dann fremdbestimmt und zugleich immer in Gefahr, ihre eigenen Vorstellungen als vorrangig vor den Stifterauflagen zu sehen, was für bestimmte (auch steuerliche) Behörden die Grundlage besonders kritischer Durchsicht der von den Stiftungen eingereichten Rechenschaftslegungen ist.

Ein dominantes Vermögen in der Stiftung, das auf lange Sicht als Beschwer oder sonstige Last empfunden wird (ertraglose Wirtschaftsgüter), ist nicht stiftungsfähig, weil seine Verwaltung ein ideelles Engagement, ggfs. sogar noch eigenen Mitteleinsatz der Verwalter erfordert. Das kann schlechterdings von einem Stiftungsvorstand nicht erwartet werden. Das Vermögen muss also, im Idealfall und heute das Leitbild der Stiftung, Erträge abwerfen, die nach Abzug der (tunlichst geringen) Verwaltungskosten eine materielle Förderung des Gemeinwohls ermöglichen. Die Amerikaner haben dafür den inzwischen weltweit prägenden Begriff von der *modern grant-making foundation* gefunden, obwohl sie diese natürlich nicht erfunden haben. Das *grant-making* wird dieser durch die Anlage des fungiblen Stiftungsvermögens ermöglicht, weswegen die Amerikaner diesen Typus denn auch *capital foundation* nennen, wofür ‚wir‘ dann eine akzeptable Übersetzung mit ‚Kapitalstiftung‘ gefunden haben. Auch dies keine Erfindung der neuen Welt; und der durchaus ältere deutsche Begriff hätte gut und gerne den Amerikanern als Vorbild dienen können, wenn sie sich denn dafür interessiert hätten.

4. Zweckbetriebe

Andererseits kann das Stiftungsvermögen auch derart strukturiert sein, dass diese spezifische Sachgesamtheit zusammen mit einem Stab von Mitarbeitern Dienstleistungen oder Güter gegen Entgelt anzubieten in der Lage ist, die auf einem bestimmten Markt als gemeinwohldienlich definiert werden (meritorische ‚Güter‘) und von daher meistens besonders privilegiert sind (anstaltliches oder institutshafte Wirtschaften, der steuerrechtliche Zweckbetrieb des § 65 AO). Die Privilegierung kann eine steuerliche sein oder eine über sonstige Mechanismen der Rechtsordnung (Wettbewerbsrecht, Vergaberecht, Sozialrecht, Subventionsrecht etc.). Es ist dies der Vorgängertypus der heutigen Stiftung: Anstaltsstiftung bzw. Spitalstiftung, die historisch allerdings zum ordnungsmäßigen Funktionieren neben der *Foundation* (Anstalt auf eigenem Grund) auch einer *Dotation* (zumeist Immobilien, Wertpapiere etc.) bedurfte.

Eventuelle Überschüsse solchen Wirtschaftens in Anstalten, Instituten, Schulen, Museen etc., um den hier unzutreffenden Begriff ‚Gewinn‘ zu vermeiden, sind nach dieser *ratio* nicht an Management und Mitarbeiter zu verteilen (weil es originäre *property rights owners* mit einem ‚geborenen‘, aus der Satzung abgeleiteten Recht auf Auskehrung von Überschüssen rechtsformspezifisch nicht gibt), sondern als Vortrag auf neue Rechnung für zukünftige Phasen eines vielleicht auch einmal/sicherlich irgendwann einmal zu erwartenden Verlustes in Reserve vorzuhalten. Diese Logik stellt also solche Überschüsse nicht für Wachstum bereit (betr. Umsatz,

Mitarbeiter bzw. Produkte/Dienstleistungen) oder für die Etablierung neuer Geschäftsfelder, wie das der weitverbreiteten Logik gewinnorientierten Handelns entspräche, sondern soll dem der Stiftung innewohnenden Gesichtspunkt der (natürlich relativen) ‚ewigen Dauer‘ Nachdruck verleihen. Die Einführung des Instituts der freien Rücklage (§ 58 Nr. 7a AO) ist übrigens diesem (Ewigkeits- oder Sicherheits-) Prinzip geschuldet.

Allerdings wird dabei seitens der Rechtsordnung unterstellt, gemeinwohlorientierte Betätigungen unterlägen gar nicht oder nur peripher den Zwängen des Marktes; Not generell und individuelle Notlagen speziell wird es immer geben. Also sind die Gesetze dieses besonderen Marktes der gemeinnützigen Anbieter von Gütern und Dienstleistungen andere als in der (klassischen) Marktwirtschaft, wo am Ende der Mehrwert eines Investments zählt. Spender und Stifter vergehen, sind an diesem (materiellen) Mehrwert ihres Investments nicht interessiert, erwarten also keinen *return on investment* klassischer Art.

Diese Erwartungshaltung des Gesetzgebers bei der Formulierung verhaltenssteuernder Gesetze und Verordnungen basiert allerdings auf einem Irrtum. Auch Wirtschaften in der Gemeinnützigkeit ist den Gesetzen des Marktes unterworfen. Und selbst in der ideellen Sphäre gelten diese Gesetze; Spenden, Bußgelder, letztwillige Verfügungen etc. erfolgen nur, wenn die Erwartungen von Mitmenschen getroffen werden. ‚Man‘ muss also in die Menschen hineinhören, um von ihnen eine befriedigende Antwort zu bekommen: eine materielle Zuwendung. Entsprechend diesen Erwartungen des allgemeinen Publikums oder einer besonders ausgesuchten Zielgruppe ist u.a. das Wirtschaften, und sei das ‚nur‘ das sogenannte Fundraising (Spendeneinwerbung), in solchen Nonprofit-Einheiten zu gestalten.

5. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Die auch in der Gemeinnützigkeit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe von steuerbefreiten Körperschaften (i.S. der §§ 14, 64 AO) stellen sich danach nur als eine Unterart der schon zuvor erwähnten Überschusserzielung durch Vermögensbewirtschaftung dar.⁴⁾ Dieser Überschuss einer besonderen Art des Wirtschaftens wird an die (virtuelle) Sphäre der Gemeinnützigkeit in der Stiftung ‚ausgeschüttet‘ und dort dann zur Zweckverfolgung eingesetzt. Insofern wäre hier von eine Drei-Sphären-Welt zu sprechen: Ideelle Sphäre⁵⁾, Sphäre der (umfassenden) Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb. Eine andere Sichtweise kennt dagegen die ideelle Sphäre, die Sphäre der Vermögensverwaltung und die Sphäre des Wirt-

4) In der Literatur wird teilweise argumentiert, dies offensichtlich in Übereinstimmung mit der AO (s. dazu § 65 Nr. 1), dass der Zweckbetrieb (nur) eine (steuerlich zwar unschädliche) Unterart des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sei. Es handle sich dabei um eine umfassendere und auch risikoreichere Wirtschaftsführung als bei der Vermögensverwaltung.

5) Steuertechnisch sind etliche der ‚Mittel der Körperschaft‘ (§ 55 Abs. 1. Nr. 1 AO) zum Zeitpunkt der Rechenschaftslegung (Bilanzstichtag oder Stichtag der ‚Vermögensübersicht‘) nicht der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Noch nicht verausgabte Spenden, Bußgelder, öffentliche Zuschüsse etc. bilden, weil z.T. anderen (nicht nur steuerrechtlichen) Normen unterworfen (vgl. nur § 58 Nrn. 7 a, 11 f. AO), eine eigenständige, von der Vermögenssphäre getrennte Mittelsphäre im ideellen Bereich.

schaftens, diese wiederum unterteilt in die Sphäre marktwirtschaftlichen Wirtschaftens und die Sphäre des (ideellen/unschädlichen) Zweckbetriebs.

6. ‚Sphären‘ auch im Vermögen – zumindest bei Stiftungen

Zumindest bei Stiftungen basieren alle Betätigungen auf einer Vermögensausstattung; das gilt auch dann, wenn diese gering ist und beispielsweise das eigentliche Wirken (Zweckverfolgung) durch Spenden oder öffentliche Zuschüsse entfaltet wird. Sie, die Fundierung, erwirtschaftet erst – in der kameralistischen Denkweise der AO – die Einnahmen, die die Grundlage für das eigentliche Tätig-Werden (*raison d'être*), die Zweckverfolgung, abgeben. Sowohl die Verwaltungskosten wie die (materielle) Zweckverfolgung schlagen sich in Ausgaben nieder, dem Pendant zu den Einnahmen. Unter dem Strich und auf mittlere Sicht, nach dem Prinzip der zeitnahen Mittelverwendung, gleichen sich diese beiden Positionen aus, zum Wohlgefallen der Finanzverwaltung.

Also nicht erst die Tätigkeitsbereiche gliedern sich bei Stiftungen ggf. in die drei, vier oder fünf Sphären, sondern schon die vorgeschaltete Vermögensstruktur; und nur aufgrund dieser ggf. weitgefächerten Vermögensausstattung kann eine Stiftung erst Tätigkeiten entfalten. Da ist üblicherweise fungibles Vermögen, das (meistens bei der Hausbank) angelegt oder vermietet und verpachtet wird; dann ist da ggf. ein (gestifteter oder zwischenzeitlich eigenaufgebauter) Zweckbetrieb, und es mag, mit Letzterem u.U. irgendwie verwandt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geben. Da bei Stiftungen im Vermögen eine ideelle Sphäre nicht nötig ist, fehlt hier – theoretisch – eine weitere (erste oder vierte) Sphäre.⁶⁾

Was bei Stiftungen bisher keine oder kaum eine Rolle gespielt hat, mag inzwischen hier und da durchaus eine Vermögenskomponente geworden sein bzw. noch werden: der gute Ruf in der Öffentlichkeit, ihr *good will*. Der Name der Stiftung (zumeist in Verbindung mit dem Stifternamen) und das von ihr besonders gepflegte Ambiente können für Dritte aus der Welt des Kommerzes reizvoll sein, geschäftlich damit zu werben.⁷⁾ Die Verbindung mit einem Gemeinnützigen mag für die Übermittlung einer (werblichen/gewerblichen) Botschaft an eine bestimmte Zielgruppe zielführend, weil vielversprechend sein. Dafür ist der Sponsoring-Partner bereit, einen Obolus zu zahlen. Die Stiftung hat diesen (Vermögens-) ‚Wert‘, der da plötzlich Einnahmen abwirft, weder vor Zeiten vom Stifter übertragen bekommen noch später Investitionen (= Ausgaben am Zweck vorbei) für seine ‚Anschaffung‘ getätigt. Auch wird sie ihn nicht in ihrer Vermögensaufstellung führen, und in der Bilanz, wenn sie denn bilanziert, wird dieser Posten auch nicht auftauchen. Wir dürften es hier also mit einem Vermögenswert in der ideellen Sphäre zu tun haben.

Dementsprechend sollten die Einnahmen aus Vermarktung *per se* zu den steuerbegünstigten Einnahmen zählen, wie z.B. Spenden und Bußgelder, die einer gemeinnützigen Stiftung u.a. auch wegen ihres guten Rufs, des Vertrauens einer breiteren Öffentlichkeit in die Ordnungsmäßigkeit ihres Wirkens zufließen. Das

sieht allerdings die Finanzverwaltung in der Regel anders. Sie nimmt hier entweder gemeinnützigkeitsrechtlich unbeachtliche Einnahmen aus Vermögensverwaltung an (Rechteverwertung langfristiger Art, der Vermietung und Verpachtung verwandt) oder solche des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, also steuerpflichtig.

7. Ertragloses Stiftungsvermögen

Dann gibt es insbesondere bei Stiftungen Vermögenskomplexe, die von Anfang an nicht der Einnahmenerzielung dienen sollen. Sie gehören zu des Stifters Grundausrüstung ‚seines‘ Ideenkonstrukts, sind also materielles Erbe eines immateriellen Konstrukts. Eine kostbare Kunstsammlung war beispielsweise zu Zeiten des noch lebenden Stifters in der Öffentlichkeit kaum bekannt und nur seinem Freundes- und Bekanntenkreis zugänglich. Für Haus und Interieur sowie Garten hat der Stifter nun in seinem letzten Willen verfügt, dass alles so bleiben soll, wie er es eingerichtet hatte. Die Stiftung soll darin ihre Verwaltung einrichten, was sie dann auch tut und was auch durchaus Sinn macht. Allerdings dürften nun die Kosten der Stiftungsverwaltung etwas höher liegen als bei einem der Zweckverwirklichung eher angemessenen Verwaltungssitz. Weitere solche Vermögenspositionen sind denkbar, die nicht unbedingt Zusatzkosten verursachen müssen, es meistens aber tun.⁸⁾

Wir haben es hier mit einer eigenständigen Kategorie zu tun: weder Vermögen in der ideellen Sphäre (weil nicht auf den Zweck bezogen) noch Vermögen in der Zweckbetriebssphäre noch, mangels Einnahmenerzielungsabsicht, Vermögen in der Vermögensverwal-

- 6) Historisch ist ein nicht ertragbringendes, somit zur ideellen Sphäre zählendes Stiftungsvermögen allerdings nicht selten. Es sei hier nur auf das Institut der Kirchenstiftung (auch Kirchenfabrik genannt) verwiesen, eine Gebäudestiftung, die an sich ertraglos ist, aber auch z.T. wertvolle Kultusgegenstände für den Gebrauch im Gottesdienst oder für sonstige religiöse Handlungen verwaltet. Zusammen mit den Pfründestiftungen (Unterhaltstiftungen) und den gemeindlichen Armenstiftungen (*piae causae*) bildet diese Trias in der katholischen Kirche heute noch das Gemeindevermögen.
- 7) Für bestimmte Dienstleister könnte z.B. die öffentlich bekundete, bezahlte Nähe zu einer Stiftung wie der schwedischen Nobel-Stiftung (eine typische Kapitalstiftung ohne bisher erkennbare diesbezügliche Ambitionen) äußerst attraktiv sein (etwa für eine Bank als Hauptanlageberater oder für ein international tätiges Technologie-Beratungsunternehmen; selbst einzelne der von der Stiftung vergebenen Preise könnten als Unter-Marke attraktiv für bestimmte Sponsoren sein). Die Stiftung Deutsche Sporthilfe ist eher eine Spendensammelstiftung denn eine typische Kapitalstiftung, daher ist deren Vermarktung des Namens in der Szene der Gemeinnützigen und der Sponsoren nichts Neues. Juristisch delikant wäre ein Versuch der Namensvermarktung im Falle der – heute so benannten – Volkswagenstiftung (vormals Stiftung Volkswagenwerk), die ihren Namen seinerzeit von den Stiftern (und Kapitaleignern) Bund und Land Niedersachsen erhalten hat. Autonomie der jurP diesbezüglich eingeschränkt? – Bei den noch existierenden Stiftern um Einwilligung einzukommen? – Bestimmte Rechte des (bei der Errichtung gar nicht erst fragten) namenleihenden Unternehmens zu beachten?
- 8) Der BFH (Beschl. vom 12. 5. 2003 – GrS 1/00, BStBl II 2004, 95, 99) nennt solche Vermögen „ihrer Art nach ertraglose Wirtschaftsgüter“, wozu er u.a. „unbebaute Grundstücke, Kunst- oder Sammlerobjekte“ zählt. Sie sind steuerlich relevant, wenn sie im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Vermögensübergabe beim Übernehmer eine abziehbare dauerhafte Last begründen sollen.

tungssphäre oder in der Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. – Liebhaberei (einer Stiftung – aber auflagenbedingte)?

Solche eher der Sphäre des Ästhetischen zuzuordnenden Werte sind in reichen Gesellschaften natürlich in den zu Stiftungsinitiativen materiell befähigten Kreisen *en masse* vorhanden. Und die grundrechtlich geschützte Privatautonomie verbietet es nicht, sie zusammen mit ‚nützlichen‘ (ertragbringenden) Werten in eine Stiftung einzubringen, wo sie dann zu deren unveräußerlichem, ‚ewigem‘ (Vermögens-) Bestand zählen. Ihre Öffentlichkeits- oder gar Gemeinwohlwirkung mag dann u.U. gering sein, was im Gegensatz zur *raison d'être* des Rechtsinstituts steht. Die Rechtsordnung muss sich wohl über kurz oder lang dieses Phänomens annehmen.

Denn auch bei einer isolierten Betrachtung der Tätigkeitsbereiche bietet sich derzeit keine befriedigende Lösung an. Die Einnahmenseite kann sofort außer Betracht bleiben, außer wenn diese Objekte bei Gelegenheit verkauft werden können bzw. müssen. Und auf der Ausgabenseite, wo die Objekte schon ins Gewicht fallen können, greift ebenfalls keine der bekannten Begrifflichkeiten: weder mit der ideellen Sphäre zusammenhängende (zumeist allgemeine Verwaltungs-) Kosten noch Kosten einer ggf. ganz speziellen Zweckverwirklichung, und auch nicht Kosten im Zweckbetrieb, nicht zu reden von Kosten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

8. Vergleichbare Phänomene aus dem Vereinsrecht: Nebentätigkeitsprivileg

Wie soll damit nun umgegangen werden? Zunächst ist das Phänomen begrifflich zu erfassen. Dafür muss hilfsweise auf Begrifflichkeiten des Vereinsrechts zurückgegriffen werden: Nebentätigkeitsprivileg. Der Verein (Idealverein und wirtschaftlicher Verein gleichermaßen) hat einen bestimmten Zweck, der ihm in der Satzung aufgegeben ist. Auf die Verfolgung dieses Zwecks (oder auch mehrerer Zwecke) ist er festgelegt; das ist der Auftrag an die Vereinsorgane. Ein von einer höchsten Autorität (Gründer/Stifter/Mitglieder) autonom und schriftlich (in einer Art Verfassung!) niedergelegtes, langfristig anzustrebendes Ziel allen Wirkens (Zwecksetzung) unter dem Dach eines sozialen Konstrukts ist der Grund für dessen Existenz im Recht (Voraussetzung zur Anerkennung/Genehmigung als juristische Person). Hierauf ist diese als Entität vor der Rechtsgemeinschaft verpflichtet. *Ultra vires*-Betätigungen, wie sie Art. 9 Abs. 2 GG andeutet (Zweck und Betätigung fallen auseinander), sind da höchstens in engen Grenzen zulässig.

Im Verlauf der Zweckverfolgung mag es sich herausstellen, dass die materielle oder personelle Infrastruktur des Vereins es zwecks Einnahmenerzielung oder zwecks Ausdehnung auf benachbarte, irgendwie ‚lukrative‘ Zweckfelder angeraten erscheinen lässt, sich mit Mittel- und Personaleinsatz weitergehend als bisher zu betätigen. Das muss dann nicht nur gelegentlich oder vorübergehend sein, kann vielmehr zu einer Art Dauerbetätigung werden. Die Rechtsordnung nimmt das in einem gewissen Rahmen hin, wobei Grenzen nicht festgelegt sind. Sie sind immer wieder neu zu ermitteln, zumeist vor Gericht, gelegentlich auch durch

den Gesetzgeber. Allerdings sollte eine solche Nebentätigkeit dem Ganzen nicht ein derartiges Gepräge geben, dass in der allgemeinen Öffentlichkeit der Eindruck entsteht, hier handele es sich in Wahrheit um einen – beispielsweise – wirtschaftlichen Verein.

Das Steuerrecht hat solche Gestaltungsfreiheiten Privater zunächst einmal hinzunehmen, kann aber wegen des ihm qua Verfassung auferlegten Zwangs zur Beachtung übergeordneter Gesichtspunkte (z.B. Prinzip der Wettbewerbsgleichheit) zum Zweck der Besteuerung oder der Freistellung von solcher eigene Wege gehen. Viele der Nebentätigkeiten, so sie denn materielle Dinge berühren, hat es als wirtschaftliche Betätigungen definiert und unterwirft das Ergebnis solchen Wirtschaftens der Besteuerung.

Da bei den hier in Frage stehenden Vermögenspositionen in der ideellen Sphäre aber nicht gewirtschaftet wird, somit auch keine Einnahmen erzielt werden, scheint es sich *prima vista* um steuerlich unschädliche Vermögenspositionen und Mittelverwendungen (aus anderen Sphären) zu handeln. Allerdings setzen diese Vermögenspositionen voraus, dass weiteres, ertragbringendes Vermögen vorhanden ist, dessen Erträge teilweise für nicht dem eigentlichen Stiftungszweck gedachte Nebenzwecke eingesetzt werden, eine Art dauernde Last, bei der die eine (fünfte) Sphäre der Stiftung eine andere in deren Erträgen belastet. Gibt es hier eine Grenze, bis zu der Einnahmen an der eigentlichen Zweckverfolgung vorbei für solche Nebenbetätigungen eingesetzt werden können? Oder muss die Finanzverwaltung darauf dringen, dass die Stiftung über kurz oder lang die Nebenbetätigung als Zwecksetzung in die Satzung aufnimmt, dann aber in der Pflicht ist, die Vorgaben der Steuerrechtsordnung betr. Gemeinnützigkeit zu erfüllen, was wiederum eine einfachere Kontrolle ihrer Betätigungen erlaubt?

9. *Ultra vires*-Verwandschaft?

Das Nebentätigkeitsprivileg (früher unscharf Nebenzweckprivileg genannt) ist keine Erfindung der Rechtsgemeinschaft, sondern musste als vorgefundenes Phänomen des sozialen Lebens sinnvoll und in sich stimmig in die Rechtsordnung eingebaut werden. Das geschah bezeichnenderweise nicht primär durch den Gesetzgeber, sondern durch Lehre und Rechtsprechung. Praktikabilitätsgründe sprachen dafür, dass sowohl das Vereins- und das Stiftungsrecht wie auch später das Steuerrecht gewisse Tätigkeiten bzw. deren materielle Folgen neben der eigentlichen, auf Zweckverfolgung gerichteten Tätigkeit duldeten bzw. Freibeträge postulierten (s. § 24 KStG, § 58, § 64 Abs. 3 AO).

Dieses ‚Privileg‘ bezieht sich aber exklusiv auf wirtschaftliche (Neben-)Betätigungen; sonstige ideelle, politische oder anderweitig ‚private‘ Betätigungen, die nicht gegen Recht und Gesetz sowie die guten Sitten verstoßen, werden davon in der Regel nicht erfasst. Letztere müssen, sollen sie mit Dauerabsicht verfolgt werden, zu den Satzungszwecken gehören, um vor der Rechtsordnung Bestand zu haben, d.h. als mit einer juristischen Person konforme Betätigungen zu gelten.⁹⁾ Bei Stiftungen ist die Korrektur satzungsfremden Verhaltens, wegen Verstoßes gegen den Stifterwillen, Auf-

9) Über gewisse Bandbreiten und Interpretationsspielräume wird zu streiten sein.

gabe der Stiftungsaufsicht; bei Vereinen ist zunächst einmal die Mitgliederversammlung als deren oberstes Organ zuständig. ‚Verschläft‘ diese die ihr obliegende Aufgabe der Disziplinierung des Vorstandes oder billigt sie gar dessen satzungswidriges Handeln (was z.B. bei einem Zehn-Mitglieder-Verein nicht unwahrscheinlich wäre), so kann das Registergericht für Remedur sorgen, da es eine nicht nur den Gründungsvorgang betreffende Inhaltskontrolle ausübt (so z.B. in §§ 72 f.; ansatzweise auch in § 78 Abs. 1 BGB).

Zwar gibt es dafür im BGB keine Rechtsnorm;¹⁰⁾ jedoch geht die Vereinsautonomie nicht so weit, dass der Verein ungebremst auf Dauer – durchaus legitime – Zwecke neben den Satzungszwecken oder weit darüber hinaus verfolgen könnte. Er ist hier den von der Rechtsordnung gezogenen Grenzen der allgemeinen Privatautonomie unterworfen. Insofern gibt es im deutschen Zivilrecht, wenngleich die h.M. das anders sieht, so etwas wie eine *ultra vires*-Doktrin, was aber nicht unbedingt nach angelsächsischem Vorbild eine eingeschränkte Rechtsfähigkeit bedeuten muss. Und für den Vorstand gilt auch weiterhin, dass er mit einer umfassenden Rechts- und Handlungsfähigkeit ausgestattet ist, allerdings auch in der Pflicht steht, mit seinem Handeln die Satzungsbestimmungen einzuhalten. Die Durchsetzung dieses Disziplinierungskonzepts scheint allerdings etwas zu hinken.

Das BVerfG hat einige Ausführungen zu Vereinigungsfreiheit und Vereinsautonomie gemacht, die höhere Rechtsgüter als vorrangig einstufen: Einfügung der juristischen Person in die allgemeine Rechtsordnung, Sicherheit des Rechts- und Geschäftsverkehrs, Rechte der Mitglieder, schutzwürdige Belange Dritter (inkl. Mitarbeiter), Berücksichtigung öffentlicher Interessen.¹¹⁾ Die ggf. notwendigen, aber nicht beliebig vom Gesetzgeber zu formulierenden Ausgestaltungserfordernisse gehören „zum Inhalt des Art. 9 Abs. 1 GG.“ Anhaltendes Handeln am Satzungszweck vorbei tangiert u.U. mehrere der aufgeführten Schutzelemente, so dass hier durchaus ein Missbrauch eines Grundlagenelements (konkret: Zwecksetzung) der juristischen Person vorliegt, entweder durch den Verein als Ganzes oder durch den Vorstand.¹²⁾ Dagegen kann sich jeder vor Gericht wehren, der sich davon betroffen fühlt. Ansonsten gilt, mangels einer Rechtsnorm und darauf basierenden vorbeugenden Einschreitens einer Verwaltungsbehörde oder des Registergerichts: Wo kein Kläger, da kein Richter. Wenn jedoch das Registergericht Kenntnis von einem solchen Missstand erhält, ist es analog zu §§ 72 f. BGB gehalten, diesen abzustellen.

10. Steuerrechtliche Regelung

Im Steuerrecht wurden allerdings gewisse Mechanismen ausformuliert, die sicherstellen sollen, dass zumindest bei gemeinnützigen Körperschaften die Satzungszwecke ausschließlich verfolgt werden (§ 56 AO: Ausschließlichkeit; relevant sind insofern auch einzelne Bestimmungen des § 55 AO: Selbstlosigkeit). Und bezüglich der Unschädlichkeit geringfügiger wirtschaftlicher Betätigungen greifen die schon erwähnten Freibeträge. Für die hier in Frage stehenden Vermögenswerte im neben-ideellen Bereich und die durch sie verursachten, für die Steuerrechtsordnung

akzeptablen Kosten bietet sich dem aber keine Lösung an.

11. Analoge Anwendung von „Steuerlich-unschädliche-Betätigungen-Konzepten“

Diese könnte in einer analogen Anwendung des § 58 Nr. 5 AO gesehen werden. Danach ist es steuerlich unschädlich, wenn eine Stiftung bis zu einem Drittel ihres Einkommens für den Stifterunterhalt, den Lebensunterhalt seiner nächsten Angehörigen (bis in die Enkelgeneration) oder für die Grabpflege bzw. die sonstige Bewahrung seines Andenkens aufwendet. Nun können bestimmte Vermögenswerte im Stiftungsvermögen durchaus etwas mit der Bewahrung ehrenden Andenkens an den Stifter zu tun haben; sie müssen es aber nicht, wenn sie beispielsweise ‚nur‘ ein ganz privates Hobby betrafen. Für letzteren Fall kann ein Grund für die gesetzliche Einführung dieses ‚Freibetrages‘ nicht gelten: Anerkennung oder Dankbarkeit der Rechtsgemeinschaft für die Vermögenswidmung zugunsten des Gemeinwohls. Insofern dürfte hier wohl eher die Formel der Nr. 8 in § 58 AO gelten: Die entstehenden Kosten sollen „im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung“ sein. Wenn es am zivilrechtlichen Sinn und Zweck sowie am allgemeinen Verständnis von Spenden vorbei gemäß § 58 Nr. 7 lit. a, 2. Variante AO (Ausnahme vom Prinzip der zeitnahen Verwendung) möglich sein soll, von Spenden bis zu 10 % einer freien Rücklage zuzuführen, so dürfte mit dieser Hausnummer vielleicht die Grenze gefunden sein, bis zu der Stiftungen die hier behandelten, nicht dem Stiftungszweck dienlichen, aber Kosten verursachenden Vermögenswerte in der fünften Sphäre aus den Erträgen des (gemeinnützigen Zwecken gewidmeten) Stiftungsvermögens zu verwalten und betreuen in der Lage sein sollten – quasi eine zweite Kategorie von Verwaltungskosten.

12. Zusammenfassung

Der Reichtum der deutschen Gesellschaft hat es mit sich gebracht, dass besonders in den materiell zu Stiftungsinitiativen befähigten Kreisen viel Luxus angehäuft wurde, vorwiegend Güter für Hobbyzwecke oder Vermögenswerte aus der Welt des Edlen und Schönen. Wenn nun jemand sein Haus bestellen will, so ist er/sie sich solcher – manchmal recht teuren – Vermögenswerte durchaus – als lieb und wert – bewusst und inkorporiert sie u.U. betont in das Stiftungsgeschäft, widmet sie als zum ‚ewigen‘ Bestand der Stiftung gehörend. Die Rechtsgemeinschaft ist grundsätzlich bereit, solche ertraglosen Nebenwerte und die damit zusammenhängenden Betätigungen (sowie deren Kosten) zu tolerieren (als auflagengenerierte Nebenpflicht). Nur muss unter dem Strich letztendlich etwas übrig bleiben, mit dem der eigentliche Stiftungszweck

10) Das (öffentlich-rechtliche) Vereinsgesetz (vom 5. 8. 1964 i.d.F. vom 3. 5., BGBl I, 632) befasst sich nur mit Aspekten der öffentlichen Sicherheit und Ordnung, wenn also Vereins handeln gegen Strafgesetze, die verfassungsmäßige Ordnung und gegen den Gedanken der Völkerverständigung verstößt. Tätig wird dann eine Verwaltungsbehörde.

11) Beschl. vom 19. 1. 2001 – 1 BvR 1759/91, DB 2001, 2596, 2597.

12) Der Vorstand ist hier in einer größeren Verantwortung, berührt doch eine Abweichung vom Zweck ein Grundlagengeschäft, für das die Mitgliederversammlung zuständig ist.

erfüllt/verfolgt werden kann. Wo sind da für das Steuerrecht die Grenzen?

Richtigerweise dürften diese Objekte, die dem eigentlichen Stiftungszweck weder direkt noch indirekt dienlich sind, über das klassische Vier-Sphären-Modell hinaus einer fünften Sphäre angehören. Sie sind weder im Vermögen noch auf der Einnahmen- oder auf der Ausgabenseite einer der bekannten Sphären zuzuordnen. Für die Steuerrechtsordnung stellt sich dann die Frage, bis zu welchen Grenzen solche Vermögenswerte aus den Erträgen der anderen Sphären subventioniert werden dürfen. Im Wege der Analogie bietet hierfür die in § 58 Nr. 7 lit. a, 2. Variante AO für die Thesaurierung von Spenden (in einer freien Rücklage) gezogene Grenze von 10 % eine zufriedenstellende Lösung an, die die allgemeinen Erwartungen an moderne Kapitalstiftungen, so etwas wie eine Hilfskasse der Gesellschaft zu sein, nicht überfordert. Sie dürfte nämlich die analog zu sehende Vorgabe der Rechtsordnung in § 58 Nr. 8 AO erfüllen, dass bei durchaus zulässigen geselligen Veranstaltungen einer gemeinnützigen Körperschaft die dabei anfallenden Kosten im Vergleich zum Normalgeschäft von untergeordneter Bedeutung sein sollten. Wird diese Grenze ersichtlich auf längere Frist überschritten werden, ist die Stiftung in der

Pflicht, sich von den Objekten zu trennen oder sie im Wege der Zweckerweiterung zum Stiftungszweck zu erheben, sie (d.h. ihre Unterhaltung) also den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen zu unterstellen.¹³⁾

13) Solches Raisonement dürfte im Einklang stehen mit dem verständlichen Bemühen des BFH (Fn. 8), nicht jegliche dauernde Last aufgrund einer unentgeltlichen Vermögensübergabe von ertraglosen Wirtschaftsgütern mit einer dem Übernehmer auferlegten Leistungsverpflichtung als steuerlich abziehbar anzuerkennen. Allerdings kann dem Großen Senat des BFH in seiner Begründung nicht gefolgt werden, dass entweder der Übergeber oder der Übernehmer (dann dieser sogar vertraglich dazu verpflichtet) das Objekt verkaufen müssten, um mit dem Erlös ertragbringendes Vermögen zu erwerben, das dann einen zur Erbringung der Versorgungsleistungen ausreichenden Netto-Ertrag abwirft. Es muss vielmehr genügen, insbesondere weil mit solchen Objekten häufig ideelle Werthaltungen verbunden sind und auch dies zur verfassungsgeschützten Autonomie/Handlungsfreiheit des Individuums gehört, wenn der Übernehmer die zugesagten Leistungen aus dem Ertrag eigenen Vermögens erbringen kann. Es macht auch steuerrechtlich keinen Sinn, wenn der Übernehmer z.B. erst verkauft, um einer formalistischen Papierform zu genügen, und dann das Objekt (heimlich) wieder erwirbt, weil nur dieses Ergebnis dem Willen beider Parteien von Anfang an entsprach.