

gleiche Würde zugestehen will oder eine Demokratie als Diktatur verhöhnt, scheitert schon an § 51 Abs. 3 der Abgabenordnung. Dafür muss die Finanzverwaltung sensibilisiert werden, nicht für politische Einmischung an sich.

2. Vereine und Stiftungen: Prüfen und Dokumentieren

Nicht nur vor politischen Tätigkeiten empfiehlt sich, einmal tief Luft zu holen und zu prüfen: In welcher Fallgruppe wären wir mit der geplanten Tätigkeit? Wie stellen wir die Verbindung zu einem eigenen gemeinnützigen Zweck aus der Verinssatzung her? Was ist hier tatsächlich die Motivation des

Handelns – also: Worauf ist die Tätigkeit gerichtet? Haben wir Argumente „geistig offen“ abgewogen und können unsere Position vertreten? Sind wir in der Argumentation und den öffentlichen Aussagen aufrichtig und wahrhaftig?

Auf der Basis dieser Fragen können gute Entscheidungen getroffen und später begründet werden. Es kann hilfreich sein, die Begründungen zu dokumentieren, um sie aus der Schublade ziehen zu können, falls das Finanzamt vielleicht erst drei Jahre später nach der nächsten Steuererklärung nachfragt. Im Jahresbericht sollten keine Aktivitäten verschwiegen werden. Sie können eingeordnet werden, aber brauchen dort keine umfassende Erläuterung oder Begründung.

Gute Treuhandstiftungsverwaltung

Hans Eike von Oppeln-Bronikowski, Berlin*

Die folgenden Ausführungen fokussieren die Erwartungshaltung des Stifters gegenüber seinem Treuhänder, wenn er diesem Vermögen zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung anvertraut. Wie korrespondiert diese Erwartungshaltung mit den Rechten und Pflichten des Treuhänders? Diese Frage widmet sich ua der Bundesverband Deutscher Stiftungen und hat am 30.3.2012 die „Grundsätze für gute Verwaltungen von Treuhandstiftungen“ verabschiedet, die ihrerseits integriert sind in die jeweilig geltenden „Grundsätze für gute Stiftungspraxis“ des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, und zwar in ihrer letzten Fassung von 6.6.2019. Seit dem 1.10.2014 zeichnet der Bundesverband Stiftungstreuhand aus, ua kirchennaher Treuhänder, Bürgerstiftungen, Universitäten sowie themenfokussierte und themenoffene Stiftungsverwalter. Bisher tragen 28 Organisationen das vom Bundesverband verliehene „Qualitätssiegel für gute Treuhandstiftungsverwaltung“ und verwalten ein Gesamtvermögen von 1,13 Milliarden Euro.

I. Vergabeverfahren für das „Qualitätssiegel für gute Treuhandstiftungsverwaltung“

Strukturiert ist das Anerkennungsverfahren für die Verleihung des Qualitätssiegels durch die Erforderlichkeit eines vorgegebenen Antrages unter Beachtung der verbindlichen Vergabe- und Nutzungsbedingungen mit anschließender Vollständigkeitsprüfung durch Frau *Linda Sabelberg*¹, die ihrerseits vom *Bundesverband* mit der gesamten Abwicklung der Stiftungstreuhandverfahren beauftragt wurde. Für die Prüfung der Anträge ist ein unabhängiges Gremium, und zwar ein Vergabeausschuss, der ehrenamtlich aktiv ist, geschaffen worden, dem derzeit neun Persönlichkeiten mit Stiftungserfahrungen angehören, und zwar aus den Bereichen Recht, Steuern und Verwaltung von Stiftungsvermögen. Die jeweiligen Anträge werden unter den Gremienmitgliedern aufgeteilt und von einer Prüfgruppe, die aus mindestens

zwei Fachprüfern besteht, begutachtet. Nach eingehender Prüfung werden alle Ergebnisse in einer gemeinsamen Runde aller Prüfer in der Ausschuss-Sitzung vorgetragen, eingehend erörtert, und es wird alsdann gemeinsam über die Siegelvergabe entschieden. Der Verfasser dieses Beitrags ist derzeit als geschäftsführender Direktor für die Koordination, Abstimmung und Vergabe des Gütesiegels federführend zuständig. Eine Geschäftsordnung regelt im Einzelnen das Verfahren des Vergabeausschusses. Anträge können nur von Treuhändern gestellt werden, die juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts und Mitglied im *Bundesverband Deutscher Stiftungen* sind. Sie müssen bereits mindestens drei Treuhandstiftungen verwalten. Das Qualitätssiegel wird für die Dauer von drei Jahren verliehen, der Name des Siegelträgers veröffentlicht. Folgeanträge sind möglich. Konnte ein Siegel aufgrund unvollständiger Erfüllung der geforderten Kriterien an einen Antragsteller nicht verliehen werden, kann sich dieser nach einem Sperrjahr und unter Berücksichtigung und Behebung der bemängelten Aspekte seines Antrags erneut bewerben. Die Vergabestelle kann das Qualitätssiegel wieder entziehen, wenn der Verleihung falsche Angaben des Ausgezeichneten zugrunde lagen und diese dem Ausschuss bekannt werden. Das gesamte Verfahren ist rechtmäßig transparent ausgestaltet und für jeden Interessenten öffentlich zugänglich.²

* Hans Eike von Oppeln-Bronikowski ist Rechtsanwalt und Notar a. D., Partner Legerwall Partnerschaft mbB von Rechtsanwälten Steuerberater Notare in Berlin sowie geschäftsführender Direktor des Vergabeausschusses des „Qualitätssiegels für gute Treuhandstiftungsverwaltung“. Die nachgenannten Ausführungen stellen ausschließlich Einschätzungen des Autors dar und sind weder mit dem Bundesverband noch den Mitgliedern des Vergabeausschusses abgestimmt. Sie sind daher auch in keiner Weise verbindlich für diese Gremien oder mögliche Antragsteller.

1 Sie ist ansprechbar unter linda.sabelberg@stiftungstreuhaender.org.
2 Siehe <https://www.stiftungen.org/stiftungen/basiswissen-stiftungen/stiftungsgruendung/treuhaender/qualitaetssiegel-fuer-gute-treuhandstiftungsverwaltung.html> (zuletzt abgerufen am 10.3.2021).

II. Vergabegrundlagen

Mit der Vergabe des Gütesiegels hat der *Bundesverband Deutscher Stiftungen* einer zeitgemäßen Verpflichtung entsprochen. Voraussetzung für die Auszeichnung ist es, dass die potentiellen Träger/Treuhänder die Voraussetzungen für eine entsprechende Auszeichnung mitbringen und bereit sind, die Prüfkriterien des *Bundesverbandes Deutscher Stiftungen* zu akzeptieren. Dies ist zuweilen nicht einfach zu gewährleisten, weil der Stifterwille nicht unbedingt deckungsgleich mit dem Willen eines Treuhänders sein muss und sich Treuhänder zuweilen eine Verwaltungsroutine erarbeitet haben, die den Anforderungskriterien des Prüfungsausschusses nicht durchgängig entspricht.

Die maßgeblichen Prüfkriterien sind:

- die Integrität des Treuhänders,
- der Stifterwille und die Autonomie der Treuhandstiftung,
- die Organisation und das Rechnungswesen,
- die Vermögensbewirtschaftung,
- die Gremien- und Kontrollbefugnis,
- die Transparenz,
- die Qualifikation des Treuhänders und
- die Vermeidung von Interessenskonflikten.

Alle diese Kriterien werden anhand der eingereichten Antragsunterlagen eingehend, sorgfältig und detailliert von einer Prüfgruppe, der mindestens zwei, aber auch bis zu vier Experten angehören, untersucht. Um etwaige Unklarheiten zu beseitigen, erfolgen ggf. Nachfragen und lassen sich Prüfer die Arbeitsweisen bei der Treuhandverwaltung erläutern. Dabei stellt sich öfters heraus, dass Treuhänder unterschiedliche Schwerpunkte bei der Zweckferne oder -nähe der Stiftung in Bezug auf ihre eigene Tätigkeit³ und eine angemessene Verwaltung der Stiftung setzen. Das kann zur Folge haben, dass nicht alle der zur Prüfung vorgelegten Satzungen und Treuhandverträge den Erwartungen der Prüfer entsprechen. Denn es geht diesen um die Achtung des Stifterwillens und dessen Einfluss auf die Gestaltung der Satzung und des Stiftungsgeschäfts, den Treuhandvertrag, die Vermögensbewirtschaftung und Kontrollbefugnisse, ggf. auch durch externe Gremien; es geht letztlich um die Qualifikation des Treuhänders als ein kompetenter Verwalter fremden Vermögens, das ihm zur Verwirklichung eines mit dem Stifter verabredeten Zwecks anvertraut wurde. Um dies zu erreichen, muss die Stiftung zum Träger passen.⁴

So ist es das Ziel des vom *Bundesverband Deutscher Stiftungen* initiierten Prüfungsausschusses, nachvollziehbare Standards für gute Treuhandstiftungsverwaltungen zu entwickeln, wie sie in den Richtlinien und in den Grundsätzen guter Verwaltung von Treuhandstiftungen 2012 sowie in der überarbeiteten Fassung vom 4.11.2019 niedergelegt sind. Es geht somit um eine konsequente Weiterentwicklung dieser Standards, um die Rechtssicherheit bei Stiftern und Treuhändern im Bereich der Treuhandstiftungen zu stärken und positive Entwicklungen aufzunehmen.

Es wird deutlich, dass die Prüfer dem Willen des Stifters bei der Auswahl eines geeigneten Trägers/Treuhänders, der Gestaltung der Stiftungssatzung und der Durchführung der Stiftungsverwaltung eine herausragende Bedeutung beimessen, obwohl ihm eine Stiftereigenschaft im Rechtssinne abgesprochen wird⁵. Dieser

Anspruch drückt sich durch das Gebot von Transparenz und Kontrolle, aber auch dadurch aus, dass der Stifter letztlich gut beraten entscheiden dürfen soll, ob die Stiftung ggf. später in eine selbstständige Stiftung „umgewandelt“ wird oder im Interesse der Verwirklichung seiner Zwecke die Gründung einer selbständigen Stiftung von vornherein zweckmäßig ist⁶. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass eine unselbständige Stiftung, um eine Steuerfreiheit gemäß §§ 51 ff. AO zu erlangen, dieselben Anforderungen wie eine selbständige Stiftung zu erfüllen hat⁷. Der Prüfungsausschuss erwartet in den Fällen, bei denen die Erfüllung der schriftlichen Prüfkriterien des *Bundesverbandes* aus den vom Bewerber vorgelegten Unterlagen nicht ohne Weiteres ersichtlich ist, dass der Treuhänder in der Lage ist, nachvollziehbar aufzuzeigen, dass der Stifter umfassend über seine Rechte und Gestaltungsmöglichkeiten aufgeklärt und sein Wille einsehbar dokumentiert wurde. Der Verband verkennt dabei nicht, dass es unterschiedliche Modelle von Treuhandstiftungsverwaltungen mit unterschiedlichen Interessenslagen auf Seiten der Stifter und der Treuhänder gibt und daher eine vom Standard abweichende Handhabung seitens der Treuhandstiftungsverwaltungen durchaus denkbar ist⁸. Es wird auch nicht grundsätzlich beanstandet, wenn Treuhänder von den im Antrag vorgegebenen Grundsätzen des *Bundesverbandes* abweichen, zwingt diese aber, den Prüfern nachvollziehbar darzulegen, auf welcher Rechtsgrundlage sich ihr spezifisches Treuhandgeschäft vollzieht, dass es sachlich und rechtlich einwandfrei ist, und den Stifter begünstigt. Maßstab für die Prüfung ist letztlich, ob der Treuhänder professionell unter Beachtung des Stifterwillens, seiner eigenen Organisationsform, seiner statutarischen Belastbarkeit und Eignung⁹ sowie unter Compliance-Gesichtspunkten dazu in der Lage ist, die Verwaltung beanstandungsfrei zu bewerkstelligen¹⁰. Dazu gehört unter anderem, dass sich die Verwaltung als uneigennütziges Verwaltungstreuhand erweist¹¹, die Vergütung für die Tätigkeit nicht unangemessen hoch ist, die Zweckverwirklichung der Stiftung nicht gefährdet ist, bei Ausgestaltung des Treuhandvertrages das Weisungs- und Rücktrittsrecht des Stifters gewährleistet bleibt¹² und ein unabhängiges Stiftungsgremium über die Mittelvergabe entscheidet¹³. Die Verwaltung basiert zuweilen auf gewachsenen Erfahrungen institutioneller Treuhänder im Umgang mit unselbständigen Stiftungen. Dies ist hilfreich, aber es ist auch zuweilen

3 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 80.

4 Godron in Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 80.

5 Schwake in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 5. Aufl. 2021, § 79 Rn. 15.

6 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 202.

7 Godron in Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 123.

8 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 49, 50, 52, 71 und Godron in Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 7, 12.

9 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 73, 74; Schwake in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 5. Aufl. 2021, § 79 Rn. 71.

10 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 73, 74.

11 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 101.

12 Godron in Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 11.

13 Godron in Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 79.

wahrzunehmen, dass Beanstandungen seitens der Prüfer mit dem Argument beiseitegeschoben werden, dass man dies immer schon so gemacht habe und man von den inzwischen selbst gesetzten Standards und der bisherigen Übung nicht abweichen könne und wolle. Dies ist wiederum für die Prüfer nicht akzeptabel, obwohl nicht verkannt wird, dass im Einzelfall, zum Beispiel in den Bereichen der Vermögensverwaltung und der Kontrolle des eigenen Verhaltens, sich ganz unterschiedliche Handhabungen bei den Treuhändern haben ausbilden können. Der Umstand, dass eine Treuhandstiftungsverwaltung fremdes Vermögen verwaltet, zwingt diese dazu, ihre Verwaltung nicht nur auf der Grundlage der von ihr meist mit verfassten Stiftungssatzungen und Stiftungsgeschäfte, sondern auch unter Beachtung aller einschlägigen Rechtsvorschriften ständig transparent und nachvollziehbar zu führen und somit die eigene wirtschaftliche Unabhängigkeit zu gewährleisten¹⁴ sowie sich bewusst zu sein, dass die Antragstellung auf Erwerb des Siegels sowohl Verantwortung als eben auch eine Vorbildfunktion des Antragstellers impliziert, die er nicht nur im Verhältnis zu den verwalteten Stiftungen, sondern auch Dritten (zB Destinatären) gegenüber übernehmen muss. Selbst wenn bereits durch die vom *Bundesverband* aufgestellten Vergabekriterien verbindliche Maßstäbe im Verhältnis zwischen Treuhandstiftungen und deren Verwaltung aus deren Sicht bestehen, kann doch erst durch eine eindeutige rechtliche Klärung des Wesens des Treuhandverhältnisses eine institutionelle Verbindlichkeit geschaffen werden¹⁵. An dieser Verbindlichkeit mangelt es bis heute. Die wesensverschiedenen Modalitäten der Vermögensübertragung an den Treuhänder zur Begründung der unselbständigen Stiftung als Schenkung unter Auflage bis hin zur Betrachtung der Treuhandschaft als ein Rechtsverhältnis „sui generis“ vermögen keine abschließende rechtliche Bewertung der Treuhandstiftungsverwaltung, insbesondere, was die Gestaltung des Treuhandvertrages unter Berücksichtigung des fortdauernden Willens des Stifters, seinem Wechsel zu einem anderen Träger/Treuhänder, der Verwirklichung des Stiftungsgeschäfts einschließlich Zweckverwirklichungen und seine Vermögensdispositionen anbetrifft, zu erlauben¹⁶. Eine normativ abgesicherte Zubilligung der Zuwendung des Stifters als ein ihm verbleibendes Treugut, welches der Treuhänder ausschließlich vertragsgemäß zu verwalten hätte, würde dem Anliegen wohl eher gerecht werden, als eine Schenkung unter Auflagen, da Gefahren nicht ausgeräumt sind, wie zum Beispiel, dass Gläubiger des Treuhänders auf dieses Vermögen zugreifen könnten¹⁷. Davon abgesehen sind Auflagenschenkungen etwas ganz anderes, als übliche Treuhandschaften, da das Vermögen, welches dem Treuhänder auf Zeit mit Auflagen übertragen wird, aber verantwortlich beim Treugeber verbleiben soll, systembedingt in das Vermögen des Treuhänders überführt wird und damit ein Trägerwechsel nur bei einer Weiterschenkung des Treugutes in Betracht kommt¹⁸. Problemfelder tun sich zudem auf, wenn seitens des Stifters überlassene Stiftungsvermögen nicht nur aus Geldvermögen, sondern ggf. aus Grundstücken, Forderungen oder sogar unternehmerischen Beteiligungen bestehen. Die derzeit bestehende Unsicherheit in der Rechtsformbetrachtung wirkt sich für das Rechtsverhältnis zwischen Stifter und dem Träger seiner Stiftung belastend aus, zumal beide eine verlässliche und pragmatische Lösung an-

streben, mit der sie gut und rechtssicher ihr gemeinsames Anliegen umsetzen können. Bis zur endgültigen Klärung ist jedenfalls der Schaffung eines typischen Treuhandvertragsverhältnisses der Vorzug zu geben¹⁹. Für das Rechtsverhältnis zwischen Treuhandstiftungsverwaltungen und den Anliegen des Stifters müssen sich auch künftig eindeutige Kriterien herausbilden, die transparent und verlässlich nicht nur dem Stifter, sondern allen Stakeholdern der Stiftung aufzeigen, dass rechtlich und wirtschaftlich verantwortlich mit fremdem Treugut umgegangen wird und der Treuhänder nicht nur in der Lage, sondern auch strukturell verpflichtet ist, bei der Treuhandstiftungsverwaltung ebenso umsichtig in dieser fremden Angelegenheit zu handeln, wie er es in eigenen Angelegenheiten gewohnt ist. Um dies zu gewährleisten, muss der Treuhänder selbst strukturell und personell besetzt und aufnahmefähig für Verwaltungstätigkeit sein. Dies impliziert auch die Übereinstimmung zwischen seinen eigenen Zielsetzungen und Zwecken und der von ihm verwalteten Stiftung, ohne dass eine Vermischung zwischen der Treuhandtätigkeit selbst und den Zwecken der Stiftung erfolgen soll. Die Stiftung darf kein weiteres Instrument in der Hand des Treuhänders mit dem Ziel sein, eigene Zwecke zu verwirklichen.

III. Erwartung

In der Vergabe des „Gütesiegels für gute Treuhandstiftungsverwaltung“ spiegelt sich die Erwartung des *Bundesverbandes Deutscher Stiftungen* und des Vergabegremiums wider, dass Treuhandstiftungsverwaltungen an öffentlicher Attraktivität gewinnen und sich verlässliche und verbindliche Kriterien für die Verwaltung von Treuhandstiftungen für diesen Bereich herausbilden mögen. Es geht dabei sowohl um die Erfahrung von Treuhandstiftungsverwaltungen im Umgang mit dem ihnen anvertrauten Vermögen, als auch deren Kompetenz in der Anwendung von einschlägigen Rechtsvorschriften, nachgewiesenem wirtschaftlichen Sachverstand und Integrität, sowohl in fremden, als auch in eigenen Angelegenheiten. Die vom *Bundesverband* ausgezeichneten Treuhandstiftungsverwaltungen sollen ihrer Vorbildfunktion gerecht werden, diskursfähig und bereit sein, Probleme, Erwartungen oder Abweichungen von den vom *Bundesverband* schriftlich vorgegebenen Standards lösungsorientiert zu diskutieren. Die bereits erfolgreiche Initiative des *Bundesverbandes* wird mit der Erwartung verbunden, dass sich noch viele weitere auszeichnungswürdige Treuhandstiftungsverwaltungen für die Auszeichnung interessieren und somit dazu beitragen, dass Treuhandstiftungen sich zu einer guten und verlässlichen weiteren Organisationsform für Stiftervermögen entwickeln.

14 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 101 (uneigennützigere Verwaltungstreuhand).

15 zum Meinungsstand vgl. A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 103 und Godron in Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 7, 9.

16 Schwake in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 5. Aufl. 2021, § 79 Rn. 70 und A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 99 und 154.

17 Schwake in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 5. Aufl. 2021, § 83 Rn. 9 und A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 119 (Insolvenz).

18 A. Werner in Werner/Saenger/Fischer, Die Stiftung, 2. Aufl. 2019, § 13 Rn. 301.

19 Godron in Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 17 Rn. 28 ff.