

## **"Der Idealverein als Konzernspitze"**

### **– Konzern-, vereins-, verbands- und steuerrechtliche Problemfelder bei der Konzernbildung durch Ausgliederung –**

Prof. Dr. Peter W. Heermann\* / Dr. Harald Herbert Schießl\*\*

Gliederung:

- I. Einleitung
- II. Rechtstatsachen
  - 1. Sportvereine der Fußball-Bundesligen
  - 2. Allgemeiner Deutscher Automobil-Club
- III. Die Spaltungsmöglichkeiten nach dem UmwG
  - 1. Abspaltung und Ausgliederung
  - 2. Formwechsel
  - 3. Gründe für die Wahl der Ausgliederung gegenüber der Abspaltung
  - 4. Gründe für die Wahl der Ausgliederung gegenüber dem Formwechsel
- IV. Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge als Alternative?
  - 1. Verfahren
  - 2. Mitwirkung der Mitgliederversammlung des ausgliedernden Vereins?
  - 3. Maßgebliche Schwelle
  - 4. Analoge Anwendung der Vorschriften des UmwG oder Ausstrahlungswirkung?
  - 5. Vor- und Nachteile im Vergleich zur Umwandlung nach dem UmwG
- V. Der Idealverein als Konzernspitze und Unternehmen im konzernrechtlichen Sinn
  - 1. Problemstellung
  - 2. Grundlagen des Unternehmensbegriffs
  - 3. Fortentwicklung des schutzrechtlichen Unternehmensbegriffs für Idealvereine
    - a) Halten einer Beteiligung und eigener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
    - b) Zwischenholding
    - c) Beteiligung an einem Unternehmen
      - aa) Ausgangskonstellation
      - bb) Auswirkungen des VW-Beschlusses
      - cc) Relevante Interessenkonflikte im Allgemeinen
      - dd) Relevante Interessenkonflikte bei Beteiligung eines Idealvereins und ihre Vermeidung
- VI. Vereinsrechtliche Schranken der Ausgliederung
  - 1. Das Trennungsprinzip
  - 2. Zurechnung der ausgegliederten wirtschaftlichen Betätigung

---

\* Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht, Rechtsvergleichung und Sportrecht an der Universität Bayreuth sowie Richter am OLG Nürnberg.

\*\* Regierungsrat, Finanzamt Wunsiedel; der Artikel bringt ausschließlich die private Meinung des Verfassers zum Ausdruck.

VII. Steuerrechtliche Schranken der Ausgliederung

1. Abgrenzung von Vermögensverwaltung und steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
2. Vermeidungsstrategie gegen die Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
3. Weitere steuerrechtliche Problembereiche

VIII. Zusammenfassung

## **I. Einleitung**

Nach jahrelangen Diskussionen haben sich im professionellen Sport tätige Vereine zunehmend von tradierten vereinsrechtlichen Organisationsformen gelöst und Teile des Vereinsvermögens auf Kapitalgesellschaften ausgelagert. Hierfür waren zuvor Änderungen der Statuten der Dachverbände erforderlich, die dem Druck ihrer Mitgliedsverbände nachgegeben und durch Satzungsänderungen deren *Going Public* überhaupt erst ermöglicht hatten. Teils hochfliegende Erwartungen wurden seitens der Vereine mit der Ausgliederung des Spielbetriebs der Berufssportler oder auch weiterer wirtschaftlicher Aktivitäten auf ein oder mehrere Tochterunternehmen in der Rechtsform der Aktiengesellschaft, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder der Kommanditgesellschaft auf Aktien verbunden. Inzwischen ist Ernüchterung eingetreten – dies nicht nur angesichts des weit unterhalb des Emissionskurses dümpelnden Kurses der (Kommandit-)Aktien der Borussia Dortmund GmbH & Co. KG aA, sondern auch in Anbetracht der Anhäufung eines Schuldenberges gigantischen Ausmaßes. Ein Blick ins europäische Ausland bestätigt, dass die Einführung von Sportkapitalgesellschaften nicht zwangsläufig, sondern anscheinend eher ausnahmsweise mit sportlichem *und* wirtschaftlichem Erfolg des betreffenden Unternehmens einhergeht.

Die Ernüchterung wird zunehmen, wenn auch hierzulande Meldungen über die Insolvenz von Sportkapitalgesellschaften Einzug in den Wirtschafts- und Sportteil der Tagespresse halten werden. Und für die Betroffenen könnte es spätestens dann sogar ein böses Erwachen geben, wenn sie merken, wie unsicher der rechtliche Untergrund ist, auf dem die Sportkapitalgesellschaften errichtet wurden. Typischerweise – mitunter sogar durch den Dachverband zwingend vorgeschrieben – halten die Vereine die Mehrheit der Anteile an einem oder gar mehreren Tochterunternehmen. Hierdurch kann es zu konzernrechtlichen Strukturen mit für den Verein erheblichen Haftungsrisiken kommen. Aber damit nicht genug! Ebenso gefährlich sind die vereins-, verbands- und vor allen

Dingen auch die bislang vernachlässigten steuerrechtlichen Folgeprobleme, die mit den Maßnahmen der Vereine zur Einflussicherung in dem/den Tochterunternehmen hervorgehen. Diese rechtlichen Risiken, die mit der Gründung von Sportkapitalgesellschaften verbunden sind, stehen im Zentrum der nachfolgenden Erwägungen, die sich nicht auf eine Beschreibung der diversen rechtlichen Gefahrenherde beschränken, sondern auch Vermeidungsstrategien entwerfen.

## **II. Rechtstatsachen**

Die rechtstatsächlichen Erscheinungsformen der Ausgliederungen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben aus Idealvereinen werden im Folgenden zur Verdeutlichung der umfangreichen wirtschaftlichen Aktivitäten und der Hintergründe der Umstrukturierung anhand einiger ausgewählter Beispiele aufgezeigt.

**1. Sportvereine der Fußball-Bundesligen.** Der Deutsche Fußball-Bund e. V. hat auf dem 36. Bundestag am 24. Oktober 1998 durch eine Reform seiner Statuten die verbandsrechtlichen Rahmenbedingungen für eine Umwandlung der Bundesligavereine geschaffen, indem ihnen die Möglichkeit gegeben wurde, ihre Lizenzspielerabteilungen auf Kapitalgesellschaften auszugliedern; diese können seither als außerordentliche Mitglieder des Deutschen Fußball-Bundes e. V. und Teilnehmer der Lizenzligen zugelassen werden.<sup>1</sup>

In der Folgezeit haben mehrere Fußball-Bundesligavereine eine Umstrukturierung ihrer Lizenzspielerabteilung in eine Kapitalgesellschaft durchgeführt. So hat Borussia Dortmund e. V. eine Ausgliederung des Lizenzspielerbereichs auf die Borussia Dortmund GmbH & Co. KGaA mit anschließenden Börsengang der Fußball-Kapitalgesellschaft im Oktober 2000 vollzogen, wobei sich der Emissionserlös der Gesellschaft auf rund 165 Millionen Euro belief.<sup>2</sup> Als Gründe für die Ausgliederung gab die Vereinsführung an, dass die durch die Umsatzgrößen belegte wirtschaftliche Betätigung der Bundesligavereine eine Rechtsformverfehlung darstelle, welche in keinem Fall mehr vom Nebenzweckprivileg gerechtfertigt sei.<sup>3</sup> Darüber hinaus könnten durch die Umwandlung Führungs-, Steuerungs- und Kontrollinstanzen vollentwickelt und so Gläubigerschutz und Führungsverantwortung optimiert werden. Der

---

<sup>1</sup> Vgl. die Erläuterungen im sog. Eckwerte-Papier des Deutschen Fußball-Bundes e. V., veröffentlicht in den Amtlichen Mitteilungen, Nr. 3 vom 31.03.1999, S. 1 ff.

<sup>2</sup> Vgl. FAZ vom 01.11.2000, S. 34, 46; Handelsblatt vom 01.11.2000, S. 37.

<sup>3</sup> Niebaum, Präsident des Borussia Dortmund e. V., FAZ vom 27.10.1998, S. 40.

anschließende Börsengang diene der Kapitalbeschaffung der Tochtergesellschaft im Hinblick auf die Erhaltung und Schaffung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit. Die wirtschaftliche Betätigung der Borussia Dortmund GmbH & Co. KGaA erfasst nicht nur den sportlichen Bereich, sondern sie betreibt neben der Westfalenstadion Dortmund GmbH & Co. KG auch ein Sportartikelunternehmen, eine Internetgesellschaft, ein Rehabilitationszentrum und ein Reiseunternehmen. Wie die Gesellschaft in einem Bericht mitteilte, ist der Konzernumsatz in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres 2001/2002 um 42 Prozent auf 75,7 Millionen Euro gestiegen.<sup>4</sup>

In der außerordentlichen Mitgliederversammlung am 14. Februar 2002 vollzog der FC Bayern München e. V. die Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung auf die FC Bayern München AG. Der Idealverein hat im Geschäftsjahr 2000/2001 bei einer Mitgliederzahl von 93.000 einen Rekordumsatz von 174 Millionen Euro und einen Rekordgewinn von 28,6 Millionen Euro erwirtschaftet.<sup>5</sup> Das Eigenkapital des Vereins konnte um 35,8 Millionen auf 132,4 Millionen DM erhöht werden. Der Vertrieb der Fanartikel (Merchandising) wurde vom FC Bayern München e. V. im Jahr 1992 auf die Sport Werbe GmbH ausgelagert, um den Status der Gemeinnützigkeit des FC Bayern München e. V. nicht zu gefährden.<sup>6</sup> Der Umsatz der GmbH im Geschäftsjahr 2000/2001 betrug rund 69 Millionen Euro und beinhaltete Einnahmen aus dem Bereich Merchandising, der Verwaltung der Fernsehgelder und aus dem Lizenzgeschäft. Im Dezember 2001 erfolgte nun die Umwandlung der Sport Werbe GmbH durch Formwechsel in eine Aktiengesellschaft, auf die der Lizenzspielerbereich ausgegliedert wurde, so dass der Sportbereich und die Marketingabteilung wieder zusammengeführt wurden.<sup>7</sup> Das Präsidium des Vereins sah es als nicht mehr zeitgemäß an, einen solchen Verein mit einem solch umfangreichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ehrenamtlich zu führen. Daneben sei eine Kapitalbeschaffung zur Finanzierung eines neuen Stadions und zur Erhaltung der nationalen und internationalen Wettbewerbsfähigkeit erforderlich.<sup>8</sup> Ausgliedert in die FC Bayern München AG wurden neben dem Lizenzfußballbereich die erste Amateurmansschaft, die A- und B-Junioren-Teams sowie die Frauenfußballabteilung einschließlich des dazu gehörigen Geschäftsbetriebes vom FC Bayern München e. V. Die Ausgliederung wurde nach den Vorschriften des UmwG

---

<sup>4</sup> Vgl. FAZ vom 01.03.2002, S. 23.

<sup>5</sup> Vgl. Süddeutsche Zeitung vom 19.11.2001, S. 35.

<sup>6</sup> Mitgeteilt von *Sprengel*, Vereinskonzernrecht, 1998, S. 30.

<sup>7</sup> Bericht des Vereinspräsidenten *Beckenbauer* in der außerordentlichen Mitgliederversammlung vom 14. Februar 2002.

vollzogen. Der Sportartikelhersteller Adidas-Salomon AG erwarb als strategischer Partner des Vereins zehn Prozent der Anteile an der AG zum Preis von 77 Millionen Euro in Bargeld.<sup>9</sup> Der FC Bayern München e. V. finanziert mit den auf diese Weise erschlossenen Finanzmitteln den 280 Millionen Euro teuren Neubau des gemeinsamen Stadions mit dem TSV 1860 München e. V. Mit der Allianz AG wurde ein Namensrechtsvertrag geschlossen, wonach das Stadion für rund 90 Millionen Euro den Namen „Allianz-Arena“ führen wird.<sup>10</sup> Das Grundkapital der AG beträgt 22,5 Millionen Euro, welches allerdings durch die Beteiligung der Adidas-Salomon AG auf 24 Millionen Euro erhöht wurde. Der FC Bayern München e. V. hat vor der Ausgliederung eine verbindliche Auskunft beim zuständigen Finanzamt eingeholt, dass die Umwandlung ohne Aufdeckung der stillen Reserven zu Buchwerten geschehen kann, kein Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht vorliegt und im Einklang mit den Steuergesetzen steht.<sup>11</sup> Die Umwandlung erfolgte mit steuerlicher Rückwirkung auf den 01. Juli 2001. Alle Lizenzspieler haben schriftlich der Überleitung ihrer Arbeitsverträge auf die AG zugestimmt. Der FC Bayern München e. V. und die FC Bayern München AG haben aus steuerlichen Gründen einen Firmen- und Namensrechtsvertrag über den Namen Bayern München geschlossen.<sup>12</sup> Dem dreiköpfigen Vorstand der AG steht der bisherige Vizepräsident des Vereins *Rummenigge* als Vorsitzender vor. Die Laufzeit der Verträge beträgt fünf Jahre ebenso wie die Amtszeit der Mitglieder des Aufsichtsrates. Vorsitzender des Aufsichtsrates ist der Vereinspräsident *Beckenbauer*, der auch weiterhin dieses Amt beim FC Bayern München e. V. ausübt.<sup>13</sup> Eine Personalunion zwischen dem Vereinsvorstand und dem Vorstand der AG ist nicht vorgesehen.

**2. Allgemeiner Deutscher Automobil-Club.** Der Allgemeine Deutsche Automobil-Club e. V. (ADAC) ist mit 14,4 Millionen Mitgliedern, die im Geschäftsjahr 2000 Beiträge von knapp 940 Millionen DM erbracht haben,<sup>14</sup> der größte Automobilclub in Europa<sup>15</sup>. Er gliedert sich in 18 Regionalclubs mit insgesamt 1.700 Ortsclubs und bietet

---

<sup>8</sup> Information des Vereinspräsidenten *Beckenbauer* im Bayerischen Rundfunk vom 14. Februar 2002.

<sup>9</sup> Vgl. FAZ vom 16.02.2002, S. 16; Süddeutsche Zeitung vom 16./17.02.2002, S. 51.

<sup>10</sup> Bericht des beurkundenden Notars in der außerordentlichen Mitgliederversammlung vom 14.02.2002; Süddeutsche Zeitung vom 09./10.02.2002, S. 57; Süddeutsche Zeitung vom 04.03.2002, S. 27.

<sup>11</sup> Bericht des Vereinspräsidenten *Beckenbauer* in der außerordentlichen Mitgliederversammlung vom 14.02.2002.

<sup>12</sup> Bericht des beurkundenden Notars in der außerordentlichen Mitgliederversammlung vom 14.02.2002.

<sup>13</sup> Vgl. Süddeutsche Zeitung vom 16./17.02.2002, S. 51.

<sup>14</sup> Vgl. FAZ vom 28.06.2001, S. 22.

<sup>15</sup> Vgl. Internetseite des ADAC <<http://www.presse.adac.de/adac/00.html>> vom 25. Februar 2002. Daneben gibt es noch eine Vielzahl anderer bedeutender Automobilclubs, z. B. den Deutschen Touring Club

mit einer weitgefächerten Servicepalette von der Unfallhilfe über Informationsdienste bis hin zur Rechtsberatung eine Vielzahl von Dienstleistungen an. Neben Sicherheitsprüfungen von Fähren, Tunnels und Raststätten werden Preisvergleiche für Waren und Dienstleistungen um das Thema Mobilität einschließlich Versicherungsprämien vorgenommen. Das Bilanzvolumen des ADAC betrug im Geschäftsjahr 2000 1,81 Milliarden DM.<sup>16</sup> Der Jahresüberschuss in Höhe von 31,8 Millionen DM wurde mit 16,6 Millionen DM den Rücklagen und mit 15,2 Millionen DM dem Vereinsvermögen zugeführt. Das Eigenkapital erhöhte sich auf 807 Millionen DM, so dass die Eigenkapitalquote 44,5 Prozent betrug. Die Regionalclubs erwirtschafteten weitere 51,9 Millionen DM Gewinn.<sup>17</sup> Der eingetragene Verein hält alle Gesellschaftsanteile an den Tochtergesellschaften ADAC Beteiligungs- und Wirtschaftsdienst GmbH und der gemeinnützigen ADAC-Luftrettung GmbH.<sup>18</sup> Die ADAC Beteiligungs- und Wirtschaftsdienst GmbH hält rund ein Dutzend Beteiligungsgesellschaften. Die ADAC Beteiligungs- und Wirtschaftsdienst GmbH fungiert als Holding und besitzt hundertprozentige Beteiligungen an der ADAC-Rechtsschutz Versicherungs-AG, der ADAC-Schutzbrief Versicherungs-AG, der ADAC-Verlags-GmbH und der ADAC-Reise-GmbH, die durch Ausgliederung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe aus dem Verein entstanden sind. Da der ADAC mit Ausnahme seiner Tochter ADAC-Luftrettung GmbH keine steuerbegünstigten Zwecke verfolgt, kam steuerlichen Gründen bei der Ausgliederung von Vereinstellen keine maßgebende Bedeutung zu, sondern es hing von der Größe und dem Umfang der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ab, ob er in einer Tochtergesellschaft rechtlich verselbständigt wurde oder vom Verein selbst unterhalten wird.<sup>19</sup> Des Weiteren musste der Idealverein die Erbringung von Versicherungsleistungen aufgrund des Typenzwangs im Versicherungsrecht einer Beteiligungsgesellschaft in der Rechtsform einer AG (vgl. § 7 Abs. 2 VAG) übertragen.

Die ADAC Beteiligungs- und Wirtschaftsdienst GmbH erwirtschaftete im Geschäftsjahr 2000 einen Jahresüberschuss in Höhe von 198,4 Millionen DM, der zum

---

(DTC), den Automobilclub von Deutschland (AvD) und die Kraftfahrervereinigung Deutscher Beamter (KVdB). Im Unterschied zu den vorher dargestellten Sportvereinen ist der ADAC nicht gemeinnützig.

<sup>16</sup> Die vorliegend dargestellten Daten stammen aus dem Jahresbericht in der ADAC-Delegierten-Versammlung am 11. Mai 2001, veröffentlicht unter der Internetadresse des ADAC <<http://www.presse.adac.de/meldung/03440/index.html>> vom 25. Februar 2002.

<sup>17</sup> Vgl. Süddeutsche Zeitung vom 28.06.2001, S. 25.

<sup>18</sup> Vgl. FAZ vom 28.06.2001, S. 22; Süddeutsche Zeitung vom 28.06.2001, S. 25.

<sup>19</sup> Vgl. Hemmerich, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 21.

überwiegenden Teil periodengleich an den ADAC ausgeschüttet wurde. Die ADAC-Schutzbrief Versicherungs-AG bietet mehr als 30 Schutzbrief-Leistungen und einen umfangreichen Auslandskrankenschutz an. Sie erzielte bei einem Umsatz von 525 Millionen DM einen Jahresüberschuss nach Steuern von 55,8 Millionen DM. Der Gewinn der ADAC-Rechtsschutz Versicherungs-AG, die Verkehrsrechtsschutz durch ADAC-Vertragsanwälte leistet, betrug nach Steuern 43,4 Millionen DM. Die ADAC-Verlags-GmbH vertreibt neben der Vereinszeitschrift ADAC-Motorwelt mit umfangreichem Anzeigengeschäft eine Vielzahl von Fach- und Sachbüchern, etwa zu den Themenbereichen Technik, Recht, Urlaub und Reisen. Sie erwirtschaftete bei einem Umsatz von 236 Millionen DM einen Jahresüberschuss nach Steuern von 6,3 Millionen DM. Die ADAC-Reise-GmbH tritt sowohl als Reisevermittler als auch als Reiseveranstalter auf und bietet von der Reiseliteratur über aktuelle Verkehrsprognosen, der Ausarbeitung von Reiserouten bis zu Pauschalreisen ein umfassendes Leistungsangebot.<sup>20</sup> Bei einem Umsatz von 209 Millionen DM erzielte sie einen Jahresfehlbetrag in Höhe von 5,2 Millionen DM, der gemäß eines bestehenden Ergebnisabführungsvertrages von der Holding übernommen wurde. Die ADAC-Luftrettung GmbH machte bei einem Umsatz von 58 Millionen DM rund 6,3 Millionen DM Gewinn, der in die Rücklagen eingestellt wurde.<sup>21</sup>

### **III. Die Spaltungsmöglichkeiten nach dem UmwG**

Mit dem Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsgesetzes vom 28. Oktober 1994<sup>22</sup> wurden für Idealvereine erweiterte Möglichkeiten zur Umwandlung geschaffen. Der Gesetzgeber hielt dies für erforderlich, weil die im Vergleich zu anderen Rechtsformen fehlende Möglichkeit zur Beschaffung von Eigenkapital das Bedürfnis entstehen lasse, rechtsfähige Vereine in Kapitalgesellschaften umzuwandeln.<sup>23</sup> Ein Bedürfnis für Umwandlungen sah der Gesetzgeber im besonderen Maße für solche Vereine, die sich im Laufe der Zeit zu einem wirtschaftlichen Verein entwickelt haben, die sich teilen oder eine nach wirtschaftlichen Grundsätzen betriebene Abteilung ausgliedern wollen, wie dies zum Beispiel für die Lizenzspielerabteilung eines Fußballvereins immer häufiger

---

<sup>20</sup> Internetseite des ADAC <[http://www.presse.adac.de/adac/der\\_adac/00340/](http://www.presse.adac.de/adac/der_adac/00340/)> vom 25. Februar 2002.

<sup>21</sup> Vgl. FAZ vom 28. Juni 2001, S. 22; Süddeutsche Zeitung vom 28. Juni 2001, S. 25.

<sup>22</sup> BGBl. I 1994, S. 3210.

<sup>23</sup> Vgl. BT-Dr. 12/6699, S. 73 f.

verlangt wurde.<sup>24</sup> Im Umwandlungsgesetz ist die Ausgliederung als eine Unterart der Spaltung geregelt. So differenziert § 123 UmwG zwischen drei Arten der Spaltung, der Aufspaltung, der Abspaltung sowie der Ausgliederung. Da jedoch der übertragende Rechtsträger gemäß § 131 Abs. 2 UmwG mit der Eintragung der Aufspaltung in das Register erlischt, wird diese Umwandlungsform hier nicht näher betrachtet.

**1. Abspaltung und Ausgliederung.** Die Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG unterscheidet sich von der Aufspaltung dadurch, dass es nicht zu einer Auflösung des übertragenden Rechtsträgers kommt. Der übertragende Rechtsträger bleibt bestehen. Die Abspaltung bewirkt den Übergang eines Teils des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers auf einen anderen in Form der Abspaltung durch Aufnahme gemäß § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG auf einen bereits bestehenden oder bei der Abspaltung durch Neugründung auf einen infolge der Abspaltung zu gründenden, neuen Rechtsträger gemäß § 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG.

Das Umwandlungsgesetz versteht unter der Ausgliederung einen Vorgang, bei dem der Ausgangsrechtsträger aus seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile an den oder die Zielrechtsträger überträgt und als Gegenleistung dafür Anteile oder Mitgliedschaften des oder der Zielrechtsträger erhält (§ 123 Abs. 3 UmwG). Die Ausgliederung kann auf bereits bestehende Zielrechtsträger in Form der Ausgliederung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG oder durch die Ausgliederung entstehende Zielrechtsträger in der Form der Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG erfolgen. Bei bilanzieller Betrachtungsweise findet ein reiner Aktivtausch statt, da einerseits die Position des Anlagevermögens des Muttervereins um den Wertansatz der Vermögensgegenstände vermindert wird, die dem ausgegliederten Betrieb oder Betriebsteil zugeordnet sind, während sich andererseits die Position Finanzanlagen, unter der die Beteiligungen bzw. Anteile an verbundenen Unternehmen erfasst werden, dementsprechend erhöht.<sup>25</sup> Der maßgebliche Unterschied zur Abspaltung besteht darin, dass bei der Ausgliederung die für die Vermögensübertragung gewährten Anteile an dem übernehmenden oder neu zu gründenden Rechtsträger nicht an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers, sondern an den Rechtsträger selbst gelangen.

---

<sup>24</sup> Vgl. BT-Dr. 12/6699, S. 73 f.

<sup>25</sup> Vgl. *Wahlers*, Konzernbildungskontrolle durch die Hauptversammlung der Konzernobergesellschaft, 1995, S. 54.



**2. Formwechsel.** Während nach alter Rechtslage die Möglichkeit der formwechselnden Umstrukturierung eines Vereins nur aufgrund der Spezialvorschriften in § 62 UmwG 1969 für gewisse wirtschaftliche Vereine zugelassen war,<sup>26</sup> sollen die neu geschaffenen Möglichkeiten des Formwechsels von Idealvereinen nach den §§ 272 ff. UmwG in eine AG, GmbH oder eG einem praktischen Bedürfnis Rechnung tragen, da der Gesetzgeber die Unterscheidung zwischen Idealvereinen und solchen, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, im Einzelfall als schwierig einordnete.<sup>27</sup> Das Charakteristikum des Formwechsels liegt im Wechsel der Rechtsform bei Wahrung der Identität des Rechtsträgers. Es findet zivilrechtlich kein Vermögensübergang statt, da der formwechselnde Rechtsträger in neuer Rechtsform fortbesteht. Daher ist an dem identitätswahrenden Formwechsel begriffsnotwendig nur ein einziger Rechtsträger beteiligt. Es wird die Umwandlung auf einen Rechtsträger ermöglicht, der vorher noch nicht bestanden hat.<sup>28</sup>

**3. Gründe für die Wahl der Ausgliederung gegenüber der Abspaltung.** Obwohl auch durch eine Abspaltung gemäß § 123 Abs. 2 UmwG eine Vermögensübertragung vollzogen werden könnte, wird sie den Zielen der auslagernden Idealvereine nicht gerecht. In der Praxis ist die Abspaltung gegenüber der Ausgliederung aus mehreren Gründen wenig attraktiv.

Zunächst besteht die Gefahr der Nachversteuerung gemäß § 61 Abs. 3 AO wegen eines Verstoßes gegen die gemeinnützigkeitsrechtliche Vermögensbindung nach den §§ 55 Abs. 1 Nr. 4, 61, 63 Abs. 2 AO.<sup>29</sup> Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit selbstlos zu fördern. Das Gebot der Selbstlosigkeit wird in § 55 Abs. 1 AO insbesondere durch den Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) konkretisiert, wonach bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten

---

<sup>26</sup> Siehe zum nach herrschender Meinung im früheren Recht nicht möglichen identitätswahrenden Rechtsformwechsel z. B. *Oetker*, NJW 1991, 385, 390 ff.; *K. Schmidt*, *Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht*, 1984, S. 309 ff.

<sup>27</sup> Vgl. Begründung RegE, BT-Dr. 12/6699, S. 163 ff.

<sup>28</sup> Der Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich ertragsteuerlich neutral. Aufgrund des fehlenden Rechtsträgerwechsels wird auch keine Grunderwerbsteuer ausgelöst. Die Finanzverwaltung bejaht allerdings mit koordiniertem Ländererlass vom 07. Dezember 2000 (DStR 2000, 2189), dass der Formwechsel eines eingetragenen Vereins in eine Aktiengesellschaft den Schenkungsteueratbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG erfüllt, es sei denn, der Vereinszweck ist nicht auf Vermögensbildung gerichtet (siehe ausführlich *Grüter/Mitsch*, DStR 2001, 1827 ff.).

Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf. Verstöße gegen diese Vermögensbindung haben den nachträglichen Wegfall der Steuervergünstigungen und eine Nachversteuerung für die letzten zehn Jahre zur Folge. Ein Verstoß gegen diese Vorschriften lässt sich nur dann vermeiden, wenn im Saldo der übergehenden Vermögensgegenstände und Schulden keine Vermögensminderung bei dem gemeinnützigen Idealverein eintritt. Zwar könnte dies durch eine entsprechende Zuordnung von Schulden der gemeinnützigen Körperschaft erreicht werden, jedoch könnte dies nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>30</sup> zu einer steuerpflichtigen Wertaufholung bei der Tochtergesellschaft führen, soweit im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Idealvereins Teilwertabschreibungen auf die Vermögensgegenstände vorgenommen worden waren.<sup>31</sup> Bei einer Ausgliederung kommt es nach vorherrschender Meinung zu keiner Vermögensminderung, weil nur eine Vermögensumschichtung in Form des Tausches von Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten gegen die Beteiligung vorgenommen wird.<sup>32</sup> Der weniger komplexe Weg in der Beratungspraxis ist daher die Ausgliederung.

Ein gewichtiger Grund ist ferner, dass Ausgliederungen unabhängig von der gewählten Übertragungstechnik steuerneutral erfolgen können,<sup>33</sup> während Abspaltungen nur bei der Wahl der Gesamtrechtsnachfolge diesem Privileg unterstellt wurden. Die Abspaltung im Wege der Einzelrechtsnachfolge wird nicht von der Regelung des § 15 UmwStG erfasst, die gemäß § 1 Abs. 4 UmwStG nur für Abspaltungen im Sinne des § 123 Abs. 3 UmwG und damit nur für Umwandlungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gilt. Die Steuerneutralität von Spaltungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge ermöglichte ein Erlass des Bundesfinanzministeriums,<sup>34</sup> der mit Inkrafttreten des UmwG gegenstandslos wurde. Seitdem fehlt für Abspaltungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge eine die Steuerneutralität begründende gesetzliche Vorschrift.

---

<sup>29</sup> Die große Mehrzahl der Idealvereine ist als gemeinnützig anerkannt (z. B. Fußball-Bundesligavereine). Daher werden die gemeinnützigen Vereine im Folgenden der Erörterung zugrundegelegt.

<sup>30</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl. I 1998, Tz. 03.02./11.02.

<sup>31</sup> Vgl. *Orth*, in: *Akademieschrift 44*, hrsg. von der Führungs- und Verwaltungsakademie Berlin des Deutschen Sportbundes, 1996, S. 83, 98 f.; *Orth*, in: *Scherrer* (Hrsg.), *Sportkapitalgesellschaften*, 1998, S. 65, 75 f.

<sup>32</sup> So auch *Orth*, in: *Akademieschrift 44* (Fn. 31), S. 83, 99.

<sup>33</sup> Siehe dazu die Darstellung unter VII. 3. a).

<sup>34</sup> Sog. Spaltungserlass, BStBl. I 1992, S. 47.

Schließlich beruht die geringere Attraktivität der Abspaltung darauf, dass bei der Ausgliederung die für die Vermögensübertragung gewährten Anteile an dem übernehmenden oder neu zu gründenden Rechtsträger nicht wie bei der Abspaltung an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers, sondern an den Rechtsträger selbst gelangen. Da bei der Abspaltung anstelle des Vereins die Mitglieder des Vereins die Gesellschaftsanteile an dem Zielrechtsträger erhalten würden, hätte der Verein seinen bestimmenden Einfluss auf die rechtlich verselbständigte Abteilung verloren. Die Möglichkeit des Erhalts der Leitungsmacht ist ein wesentlicher Grund für die Anwendung der Umstrukturierungsform Ausgliederung in der Rechtspraxis.

**4. Gründe für die Wahl der Ausgliederung gegenüber dem Formwechsel.** Der Formwechsel stellt meist keine Umwandlungsalternative zur Ausgliederung dar.<sup>35</sup> Zum einen stehen einer solchen formwechselnden Umwandlung des Idealvereins steuerliche Gründe in Form der Gefahr der Nachversteuerung (vgl. § 61 Abs. 3 AO) wegen Verstoßes gegen die Vermögensbindung entgegen. Wie unter III. 3. ausgeführt wurde, wird das Gebot der Selbstlosigkeit (vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO) in § 55 Abs. 1 AO insbesondere durch den Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) konkretisiert, wonach bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf. Eine Verwendung des anderweitig gebundenen Vermögens im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist gemeinnützigkeitsschädlich.<sup>36</sup> In der formwechselnden Umwandlung aufgrund der Über-schreitung des vereinsrechtlichen Nebentätigkeitsprivilegs kommt aber gerade die Zweckänderung zum Ausdruck, dass der Verein seine steuerbegünstigte Zweckverfolgung aufgibt und sein Zweck nunmehr auf eine erwerbswirtschaftliche Betätigung gerichtet ist.<sup>37</sup> Eine solche Mittelzuführung aus dem ideellen in den wirtschaftlichen Bereich stellt einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit dar. Daher kommt in solchen Konstellationen nur die Trennung des wirtschaftlichen

---

<sup>35</sup> So auch *Orth*, in: *Scherrer* (Hrsg.), (Fn. 31), S. 65, 75; *Menke*, Die wirtschaftliche Betätigung nichtwirtschaftlicher Vereine, 1998, S. 171 f.

<sup>36</sup> Vgl. *Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur AO und FGO, 10. Aufl., 1995 ff. (Loseblatt Stand Dez. 2001), § 55 AO Rn. 146.

<sup>37</sup> Ebenso *Menke* (Fn. 35), S. 171.

Geschäftsbetriebs von den anderen Vereinsbereichen mittels der Ausgliederung in Betracht.<sup>38</sup>

Zum anderen sprechen auch umwandlungsrechtliche Gründe gegen einen Formwechsel. Nach § 275 Abs. 1 UmwG bedarf der Umwandlungsbeschluss der Mitgliederversammlung, wenn der Zweck des Rechtsträgers geändert werden soll (§ 33 Abs. 1 Satz 2 BGB), der Zustimmung aller anwesenden Mitglieder und ihm müssen auch die nicht erschienenen Mitglieder zustimmen. Die Regelung des § 275 Abs. 1 UmwG beruht auf dem Gedanken, dass eine Umgehung des Einstimmigkeitserfordernisses nach § 33 Abs. 1 Satz 2 BGB verhindert werden soll.<sup>39</sup> Da in einer formwechselnden Umwandlung aufgrund der Überschreitung des vereinsrechtlichen Nebentätigkeitsprivilegs, wie soeben ausgeführt wurde, eine Änderung des Vereinszwecks in Richtung einer wirtschaftlichen Zweckverfolgung zum Ausdruck kommt, ist eine einstimmige Beschlussfassung erforderlich. Die Zustimmung aller in der Mitgliederversammlung anwesenden Vereinsmitglieder und auch die der nicht erschienenen Mitglieder zu erreichen, erscheint aber aus tatsächlichen Gründen regelmäßig unmöglich.<sup>40</sup>

#### IV. Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge als Alternative?

**1. Verfahren.** Alternativ zu einer Ausgliederung nach den Vorschriften des UmwG besteht auch weiterhin die Möglichkeit einer Übertragung von Vermögensgegenständen im Wege der Einzelrechtsnachfolge.<sup>41</sup> Bei einer solchen Ausgliederung außerhalb des UmwG<sup>42</sup> sind zwei Konstellationen denkbar: eine Ausgliederung auf einen bereits bestehenden Rechtsträger (Ausgliederung zur Aufnahme) oder aber einen noch zu errichtenden Rechtsträger (Ausgliederung zur Neugründung).

Bei einer Ausgliederung zur Aufnahme außerhalb des UmwG werden die ausgliedernden Wirtschaftsgüter durch Einzelrechtsakte auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen. Demzufolge sind bewegliche Sachen durch Einigung und Übergabe gem. §§ 929 ff. BGB, Grundstücke durch Auflassung und Eintragung gem. §§ 873, 925 BGB und Forderungen durch Abtretung nach § 398 BGB zu übertragen.

---

<sup>38</sup> So auch *Grüter/Mitsch*, DStR 2001, 1827, 1828.

<sup>39</sup> Vgl. Begründung RegE, BT-Dr. 12/6699, S. 164.

<sup>40</sup> So auch *Menke* (Fn. 35), S. 172.

<sup>41</sup> BT-Dr. 12/6699, S. 80; *Feddersen/Kiem*, ZIP 1994, 1078, 1079.

Eine etwaige Übernahme von Verbindlichkeiten, d.h. eine Schuldübernahme i.S.d. §§ 414 ff. BGB, setzt zu ihrer Wirksamkeit die Genehmigung des Gläubigers voraus (§ 415 BGB). Wenn es sich bei dem übernehmendem Rechtsträger – wie oft bei Vereinsausgliederungen im Sportbereich – um eine Kapitalgesellschaft handelt, beteiligt sich hieran der ausgliedernde Verein aufgrund einer zusätzlichen vertraglichen Vereinbarung im Gegenzug zur Einzelrechtsübertragung.

Eine Ausgliederung zur Neugründung außerhalb des UmwG kann auch im Weg einer Sachgründung erfolgen. Der übertragende Verein hat insoweit noch keinen Vertragspartner, das Errichtungsgeschäft beruht vielmehr auf einer einseitigen und nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung des ausgliedernden Vereins. Darin verpflichtet sich dieser zur Übernahme einer Einlage sowie zur Übertragung der auszugliedernden Wirtschaftsgüter in der zuvor beschriebenen Weise.

**2. Mitwirkung der Mitgliederversammlung des ausgliedernden Vereins?** Sofern der ausgliedernde Verein bei einer Einzelrechtsnachfolge wesentliches Vereinsvermögen auf eine bestehende oder zu gründende Tochtergesellschaft überträgt, stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang die Mitgliederversammlung an einem solchen Vorgang beteiligt werden muss. Nach einer verbreiteten Auffassung sind – wenngleich mit teilweise stark voneinander abweichenden Begründungen – die Grundsätze der *Holz Müller*-Entscheidung des BGH<sup>43</sup> auf die beschriebene Konstellation übertragbar.<sup>44</sup> In der Tat können Ausgliederungen zu erheblichen Auswirkungen auf das Kompetenzgefüge und damit zu einer Mediatisierung des Einflusses der Vereinsmitglieder sowie einer Verkürzung ihrer Kontrollbefugnisse führen. Hierbei ist zu beachten, dass im Vereinsrecht – anders als im Aktienrecht (§ 179 AktG) – bei Satzungsänderungen eine Mitwirkung des sich aus den Mitgliedern zusammensetzenden Organs nicht zwingend erforderlich ist, sondern die Satzungsänderungskompetenz einem anderen Organ – nicht jedoch einem Dritten – übertragen oder aber von der Zustimmung eines bestimmten Mitglieds oder der Genehmigung eines Dritten abhängig gemacht werden kann (vgl. § 40 BGB).<sup>45</sup> Sofern jedoch von diesen Modifikationsmöglichkeiten kein Gebrauch gemacht worden ist,

---

<sup>42</sup> Zu dieser Begrifflichkeit siehe *Kropff*, FS Geßler, 1971, S. 111, 113; *Mülbert*, Aktiengesellschaft, Unternehmensgruppe und Kapitalmarkt, 2. Aufl., 1996, S. 361 ff.

<sup>43</sup> BGHZ 83, 122.

<sup>44</sup> *Fuhrmann*, Ausgliederung der Berufsfußballabteilungen auf eine AG, GmbH oder eG?, 1999, S. 134; *Heermann*, ZIP 1998, 1249, 1254; *K. Schmidt*, Verbandszweck (Fn. 26), S. 45; *ders.*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, § 24 III 4 (S. 700 f.); vgl. auch *Schick/Rüd*, Stiftung und Verein als Unternehmensträger, 1988, S. 50; *Segna*, ZIP 1997, 1901, 1908 f.

<sup>45</sup> Siehe zu den zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten stellvertretend *Reuter*, in: Münchener Kommentar, 4. Aufl., Band 1 (2001), § 33 Rn. 15 ff. m.w.N.

kommen die mit einer Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge verbundenen Einschnitte in Mitgliedschaftsrechte einer faktischen Satzungsänderung gleich.<sup>46</sup> Hieraus folgt sodann, dass es zur Wirksamkeit einer solchen Ausgliederung eines von der Mitgliederversammlung mit qualifizierter Mehrheit zu fassenden Beschlusses bedarf (§ 33 Abs. 1 Satz 1 BGB). Wenn die Ausgliederung ausnahmsweise mit einer Änderung des Vereinszwecks einhergehen sollte, bedarf es aufgrund der nach § 40 BGB gleichfalls dispositiven Regelung des § 33 Abs. 1 Satz 2 BGB einer Zustimmung aller Vereinsmitglieder.

**3. Maßgebliche Schwelle.** Die bisherigen Erwägungen lassen die maßgebliche Schwelle, bei deren Überschreiten eine Mitwirkung der Mitgliederversammlung erforderlich ist, im Unklaren. Wann werden wesentliche Vereinstteile ausgegliedert? Welches sind die relevanten Bemessungskriterien? In Rechtsprechung und Schrifttum werden regelmäßig Schwellen von 10 % bis 25 % genannt, wobei allerdings an unterschiedliche Merkmale angeknüpft wird: den Umsatz,<sup>47</sup> die Bilanzsumme,<sup>48</sup> das Beitragsaufkommen,<sup>49</sup> den Ertrag<sup>50</sup> sowie den Anteil am Gesamtwert des Konzerns.<sup>51</sup> Da diesen quantitativen Schwellen etwas Willkürliches anhaftet,<sup>52</sup> sollte man daneben bei der Entscheidung im Einzelfall auch qualitative Merkmale berücksichtigen.<sup>53</sup> So sollte etwa gleichzeitig in die Erwägungen mit einbezogen werden, ob eine strukturverändernde Maßnahme vorliegt, durch die das charakteristische Gepräge des Vereins spürbar verändert oder der Kernbereich der Verbandstätigkeit betroffen wird.<sup>54</sup> Dadurch werden letztlich auch Strategien zur Umgehung bestimmter Aufgreifschwelle verhindert.

#### **4. Analoge Anwendung der Vorschriften des UmwG oder Ausstrahlungswirkung?**

Die Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge wirft im Hinblick auf den Gläubiger- und Minderheitenschutz vergleichbare Probleme auf wie eine Umwandlung

---

<sup>46</sup> Vgl. Heermann, ZIP 1998, 1249, 1254; Schick/Rüd (Fn. 44), S. 50.

<sup>47</sup> Liebscher, Konzernbildungskontrolle, 1995, S. 89 (> 25 %); Lutter, FS Fleck, 1988, S. 169, 179 f. (10 % des Gesamtumsatzes der Obergesellschaft); LG Frankfurt/M., ZIP 1993, 830, 832 – Hornblower Fischer AG (50 % am Gesamtumsatz); LG Frankfurt/M., ZIP 1997, 1698, 1701 – Altana/Milupa (30 % am Gesamtumsatz).

<sup>48</sup> Ebenroth, Konzernbildungs- und Konzernleitungskontrolle, 1987, S. 48 f. (mind. 50 %); Hirte, Bezugsrechtsausschluss und Konzernbildung, 1986, S. 180 f. (25 %); Lutter, FS Stimpel, 1985, S. 825, 850 f. (20-25 %); Seydel, Konzernbildungskontrolle bei der Aktiengesellschaft, S. 163 (10 % des Aktivvermögens).

<sup>49</sup> OLG Köln, ZIP 1993, 110, 114 (zumindest > 8,25 % bzw. 15,7 %).

<sup>50</sup> Lutter, FS Fleck, 1988, S. 169, 180 Fn. 40 (20 % der gemittelten Erträge der vergangenen 20 Jahre).

<sup>51</sup> Emmerich/Sonnenschein/Habersack, Konzernrecht, 7. Aufl., 2001, S. 127 (10 %, § 62 UmwG analog).

<sup>52</sup> Hommelhoff, Die Konzernleitungspflicht, 1982, S. 397; Veil, ZIP 1998, 361, 369; Wahlers, Konzernbildungskontrolle durch die Hauptversammlung der Konzernobergesellschaft, 1995, S. 210.

<sup>53</sup> Joost, ZHR 163 (1999), 164, 184; Priester, ZHR 163 (1999), 187, 196.

nach den Vorschriften des UmwG.<sup>55</sup> Insofern drängt sich die Frage auf, ob die letztgenannten Regelungen auf eine Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge analog angewendet werden können. Hiergegen spricht insbesondere der Umstand, dass eine planwidrige Regelungslücke fehlt. Aus der Entstehungsgeschichte des UmwG ergibt sich, dass den übertragenden Rechtsträgern für Umwandlungen weiterhin die herkömmlichen Instrumente des allgemeinen Zivilrechts ohne eine Einschränkung durch eine analoge Anwendung der Vorschriften des UmwG zur Verfügung stehen sollten.<sup>56</sup>

Damit stellt sich die Folgefrage, ob bei der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge den Wertungen des UmwG zumindest Ausstrahlungswirkung zukommt.<sup>57</sup> Die Judikatur hierzu ist uneinheitlich. Während das LG Hamburg die Erstellung eines Spaltungsberichts für die Spaltung im Wege der Einzelrechtsnachfolge nicht für erforderlich hält,<sup>58</sup> nimmt das LG Karlsruhe hierzu die gegenteilige Position ein.<sup>59</sup> Allgemein erscheint es sachgerecht, zwischen materiellen Schutzvorschriften und bloßen formalen Ordnungsvorschriften zu unterscheiden, die sich auf das technische Umsetzungsverfahren beziehen.<sup>60</sup> Im Hinblick auf die Mitwirkungsbefugnisse der Vereinsmitglieder an einer Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge ist bereits festgestellt worden, dass insoweit die *Holz Müller*-Doktrin im Zusammenspiel mit § 33 Abs. 1 BGB ausreichenden Schutz gewährt (vgl. IV. 2.), so dass insoweit eine Ausstrahlungswirkung des UmwG ausscheidet. Anders liegen die Dinge, soweit die Information der Vereinsmitglieder im Wege schriftlicher Berichte des Vereinsvorstandes, mündliche Erläuterungen während der Mitgliederversammlung, eine Auslegung der Verträge, Mitteilungen in der Einladung oder Ähnliches betroffen sind. Insoweit besteht jedoch Einigkeit, dass etwaige Mängel nicht zur Unwirksamkeit des Zustimmungsbeschlusses führen können.<sup>61</sup>

**5. Vor- und Nachteile der Umwandlungsarten.** Natürlich gibt es eine Vielzahl von Kriterien, anhand derer man die beiden Umwandlungsarten miteinander vergleichen kann.

---

<sup>54</sup> In diesem Sinne, allerdings für andere Verbandsformen *Lutter*, FS Fleck, 1988, 169, 179; *Lutter/Leinekugel*, ZIP 1998, 225, 230 ff.; *Mecke*, Konzernstruktur und Aktionärsbescheid, 1992, S. 192 ff.

<sup>55</sup> Vgl. auch LG Karlsruhe, ZIP 1998, 385, 388 – *Badenwerk AG*; *Veil*, ZIP 1998, 361, 368.

<sup>56</sup> Ausführlich *Aha*, AG 1997, 345, 356; *Bungert*, NZG 1998, 367, 369.

<sup>57</sup> In diesem Sinne, wenngleich mit unterschieden im Detail *Bäune*, Kapitalgesellschaften im deutschen Lizenzfußball, 2001, S. 22; *Joost*, ZHR 163 (1999), 164, 181 ff.; *Lutter/Leinekugel*, ZIP 1998, 805, 806; *Priester*, ZHR 163 (1999), 187, 193; *Veil*, ZIP 1998, 361, 366 ff.

<sup>58</sup> LG Hamburg, AG 1997, 238 – *Wünsche AG*; kritisch hierzu *Veil*, EWiR 1997, 111 f.

<sup>59</sup> LG Karlsruhe, ZIP 1998, 385 ff. – *Badenwerk AG*; zustimmend *Bork*, EWiR 1997, 1147 f.; ablehnend *Mutter*, DZWir 1998, 212 f.; *Bungert*, NZG 1998, 367 ff.

<sup>60</sup> So bereits *Priester*, ZHR 163 (1999), 187, 197 f.

<sup>61</sup> *Bäune* (Fn. 57), S. 22; *Priester*, ZHR 163 (1999), 187, 200.

Im Vordergrund werden regelmäßig Zweckmäßigkeitserwägungen sowie eine Minimierung der durch die Ausgliederung verursachten Transaktionskosten stehen.<sup>62</sup> Selbst bei einer solchen Eingrenzung lässt sich aber nicht abstrakt die Vorzugswürdigkeit des einen oder anderen Ausgliederungsverfahrens feststellen, vielmehr kommt es auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalles an. Insoweit lassen sich freilich einige allgemeine Aussagen treffen:

- Generell spricht für ein Ausgliederungsverfahren nach dem UmwG die Klarheit und damit Berechenbarkeit der relevanten Regelungen, die darüber hinaus den gesamten Vorgang für die Vereinsmitglieder und Gläubiger transparent machen und zugunsten dieser Gruppen ein Schutzsystem statuieren. Je größer das Volumen der Umwandlung sowie die Zahl der hiervon erfassten Verträge, desto eher wird wegen der Möglichkeit zur Herbeiführung einer partiellen Gesamtrechtsnachfolge eine Ausgliederung nach dem UmwG in Betracht kommen. Neben der Vielzahl der hierbei zu beachtenden Formalien, denen sicherlich ein gewisser Lästigkeitswert zukommt, gilt es zu beachten, dass Vereinsmitglieder die Durchführung einer Ausgliederung durch Erhebung einer Klage gegen den Ausgliederungsbeschluss blockieren können. Eine solche Klage führt nach §§ 125 Satz 2, 16 Abs. 2 UmwG regelmäßig zu einer Registersperre, sofern nicht die Voraussetzungen für ein Unbedenklichkeitsverfahren nach § 16 Abs. 3 UmwG vorliegen.
- Demgegenüber bietet die Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge Vorteile, wenn auf diesem Weg die durch die Umwandlung verursachten Übertragungskosten, insbesondere Notar- und Registerkosten, zielgerichtet minimiert werden können. Des weiteren bietet sich diese Ausgliederungsvariante an, wenn aufgrund Nichterreichens der für eine Mitwirkung der Mitglieder maßgeblichen Schwelle oder aber aufgrund der besonderen Kompetenzverteilung in dem Verein eine Zustimmung der Mitgliederversammlung auch unter Zugrundelegung der *Holz Müller*-Grundsätze nicht erforderlich ist.

## **V. Der Idealverein als Konzernspitze und Unternehmen im konzernrechtlichen Sinn**

**1. Problemstellung.** In diesem Abschnitt wird der Frage nachgegangen, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Idealverein bei Ausgliederung bestimmter Aktivitäten auf

---

<sup>62</sup> Aha, AG 1997, 345 ff.; Engelmeyer, AG 1999, 263 ff.; Feddersen/Kiem, ZIP 1994, 1078 ff.; W. Schmidt, Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, 1999, S. 54 f.; Veil, ZIP 1998, 361 ff.



eine Tochtergesellschaft zum konzernleitenden Unternehmen werden kann, was in rechtlicher Hinsicht weitreichende Konsequenzen nach sich ziehen würde. Dabei sei nur die konzernrechtliche Haftung des herrschenden Unternehmens erwähnt. Diese ist – soweit ersichtlich – bislang im Bereich der Sportkapitalgesellschaften noch nicht zum Tragen gekommen. Allerdings lässt das wirtschaftliche Gebaren zumindest einzelner Mitglieder diverser deutscher Sportligen die Vermutung zu, dass auch aus Ausgliederungen hervorgegangene Sportkapitalgesellschaften in absehbarer Zukunft von der Insolvenzwellen erfasst werden. Unter diesen Umständen wiederum ist es sodann wahrscheinlich, dass spätestens der Insolvenzverwalter im Gläubigerinteresse etwaige konzernrechtliche Haftungsansprüche gegen den Mutterverein durchsetzen wird.

Nachfolgend werden zunächst die Grundlagen des konzernrechtlichen Unternehmensbegriffs in der gebotenen Kürze dargestellt. In einem weiteren Schritt wird sodann auf der Basis der vorherrschenden Auffassung analysiert, wie sich die bisherige Diskussion auf einen Idealverein auswirkt, der beispielsweise seinen Lizenzspielbetrieb auf eine abhängige Sportkapitalgesellschaft ausgliedert. Dabei werden zugleich denkbare Strategien zur Vermeidung einer konzernrechtlichen Haftung des Muttervereins kritisch beleuchtet.

**2. Grundlagen des Unternehmensbegriffs.** Bekanntlich hat der Gesetzgeber auf eine Definition des Unternehmensbegriffs verzichtet,<sup>63</sup> sondern insoweit die Klärung Rechtsprechung und Schrifttum überlassen. Dabei geht die vorherrschende Ansicht spätestens seit dem *VEBA/Gelsenberg*-Urteil des BGH<sup>64</sup> von einem schutzrechtsorientierten Unternehmensbegriff aus.<sup>65</sup> Sinn und Zweck des Konzernrechts werden darin gesehen, solche Konfliktlagen zu regeln, die sich aus Unternehmensverbindungen infolge der Möglichkeit fremdbestimmter wirtschaftlicher Machtausübung zu Lasten von Minderheiten ergeben.<sup>66</sup> Mittel des Schutzes privater Interessen von Minderheiten stellen bereits die Regelungen der § 117 AktG und § 243 Abs. 2 AktG dar. Erst wenn eine darüber hinausgehende unternehmerische Tätigkeit betroffen ist, die in typischen Gefahren für Minderheitsgesellschafter resultiert, bedarf es

---

<sup>63</sup> Vgl. Begründung RegE zu § 15 AktG, abgedr. bei *Kropff*, AktG, Textausgabe des AktG vom 6. 9. 1965, S. 27.

<sup>64</sup> BGHZ 69, 334, 337 f. – *VEBA/Gelsenberg*.

<sup>65</sup> Vgl. stellvertretend BGHZ 95, 330, 337 – *Autokran*; 115, 187, 189 ff. – *Video*; 135, 107, 113 – *VW*; *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 2. Aufl., 2001, § 15 Rn. 8 ff.; *Lutter/Timm*, BB 1978, 836, 837; demgegenüber für eine konzernorganisationsrechtliche Auslegung des Unternehmensbegriffs *Mülbart*, ZHR 163 (1999), 1, 28 ff.; dagegen wiederum *K. Schmidt*, FS Lutter, 2000, S. 1167, 1182; *ders.*, FS Koppensteiner, 2001, S. 191, 196 ff.

<sup>66</sup> BGHZ 69, 334, 337 f. – *VEBA/Gelsenberg*.

besonderer gesetzlicher Regelungen in Form des Konzernrechts.<sup>67</sup> Im sog. VW-Beschluss hat der BGH zuletzt festgestellt, ohne Rücksicht auf die Rechtsform sei ein Gesellschafter grundsätzlich dann als Unternehmer im konzernrechtlichen Sinne anzusehen, wenn er neben der Beteiligung an der Gesellschaft anderweitige wirtschaftliche Interessenbindungen habe, die nach Art und Intensität die ernsthafte Sorge begründen, er könne wegen dieser Bindung seinen aus der Mitgliedschaft folgenden Einfluss auf die Aktiengesellschaft zu deren Nachteil ausüben.<sup>68</sup> Davon könne unter anderem ausgegangen werden, wenn der Gesellschafter maßgeblich an einer anderen Gesellschaft beteiligt sei und somit die Möglichkeit bestehe, er werde sich unter Ausübung von Leitungsmacht auch in anderen Gesellschaften unternehmerisch betätigen.<sup>69</sup>

Der dem VW-Beschluss zugrunde liegende Sachverhalt weist zwei Besonderheiten auf, die für die Ausgangsfrage bedeutsam sind: Zunächst handelte es sich bei dem Mehrheitsgesellschafter um das Land Niedersachsen, mithin eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Diese war sodann nur an der Volkswagen AG mehrheitlich beteiligt,<sup>70</sup> nicht jedoch an weiteren Gesellschaften. Der BGH stellte fest, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts könne bereits dann als Unternehmen im konzernrechtlichen Sinne anzusehen sein, wenn sie lediglich *ein* (und somit kein weiteres) in privater Rechtsform organisiertes Unternehmen beherrsche, weil nur auf diese Weise der einseitigen Förderung öffentlicher Aufgaben und politischer Ziele zu Lasten von Minderheitsaktionären begegnet werden könne. Denn anders als bei privaten Aktionären sei bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Regelfall davon auszugehen, dass sie sich bei der Ausübung ihres Einflusses auf die beherrschte Aktiengesellschaft nicht nur von typischen Aktionärsinteressen, sondern auch von anderen Interessen leiten ließen, nämlich solchen, die aus ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgabenstellung herrührten. Diese Interessenkollision sei von der gleichen Art wie der Konflikt, den das Konzernrecht steuern solle.<sup>71</sup>

Allgemein anerkannt ist die Tatsache, dass die Unternehmereigenschaft im Konzernrecht unabhängig von der Rechtsform ist und somit auch Idealvereine hierunter

---

<sup>67</sup> Begründung RegE zu § 311 AktG sowie Ausschussbericht zu §§ 20, 21 AktG, abgedr. bei *Kropff* (Fn. 63), S. 41 f., 408.

<sup>68</sup> BGHZ 135, 107, 113 – VW; zuvor bereits in diesem Sinne BGHZ 69, 334, 337 – *VEBA/Gelsenberg*; BGH, ZIP 1994, 207, 208; vgl. auch *Hüffer*, Kommentar zum AktG, 5. Aufl., 2002, § 15 Rn. 8; *Emmerich/Sonnenschein/Habersack* (Fn. 51), S. 32 jeweils m.w.N.

<sup>69</sup> BGHZ 135, 107, 113 – VW.

<sup>70</sup> Insoweit reicht es nach BGHZ 135, 107, 114 f. – VW aus, wenn ein Aktionär aufgrund der geringen Hauptversammlungspräsenz auch mit einem Aktienanteil von deutlich unter 50 % in der Hauptversammlung über die Stimmenmehrheit verfügt.

<sup>71</sup> BGHZ 135, 107, 113 f. – VW im Anschluß an *Th. Raiser*, ZGR 1996, 458, 465.

fallen können. Umstritten ist jedoch, wie die Interessenbindung des Rechtsträgers außerhalb des beherrschten Unternehmens ausgestaltet sein muss, damit die durch das Konzernrecht zu vermeidenden Interessenkonflikte und daraus folgend zugleich die konzernrechtliche Unternehmereigenschaft angenommen werden können. Diesbezüglich wird vereinzelt vertreten, dass der Mehrheitsgesellschafter seinen Einfluss im Sinne einer planmäßigen wirtschaftlichen Eigenbetätigung geltend machen muss.<sup>72</sup> Demgegenüber hält die vorherrschende Auffassung für ausreichend, dass die Beteiligung die Möglichkeit zur Beeinflussung der anderen Gesellschaft eröffnet.<sup>73</sup> Nur letztgenannte Ansicht erscheint mit Sinn und Zweck vereinbar. Die mit Konzernen typischerweise verbundenen Interessenkonflikte treten bereits bei der ersten Maßnahme des Mehrheitsgesellschafters auf, die sich negativ auf eine andere beherrschte Gesellschaft auswirkt.<sup>74</sup> Würde man insoweit das Merkmal der Planmäßigkeit als Maßstab anlegen, entstünden empfindliche und nicht zu rechtfertigende Schutzlücken. Zudem bliebe unklar, wann die Schwelle der Planmäßigkeit überschritten würde. Damit reicht für die Annahme des konzernrechtlichen Unternehmenstatbestandes die abstrakte Gefahr der Herbeiführung konzerntypischer Interessenkonflikte aus.

### **3. Fortentwicklung des schutzrechtlichen Unternehmensbegriffs für Idealvereine.**

Sofern also ein Idealverein nicht nur mehrheitlich an der Tochtergesellschaft beteiligt ist, auf die der Lizenzspielbetrieb ausgegliedert wurde, sondern daneben noch zumindest eine weitere maßgebliche Beteiligung an einem anderen Unternehmen hält, unterfällt der Verein dem konzernrechtlichen Unternehmensbegriff. Indes werden in der Praxis mitunter aus praktischen oder vielleicht auch rechtlichen Erwägungen subtilere Gestaltungen verfolgt.

#### **a) Halten einer Beteiligung und eigener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.**

Regelmäßig unterhalten die ihren Lizenzspielbetrieb ausgliedernden Idealvereine einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sofern es sich hierbei um einen Gewerbebetrieb handelt, soll diese zusätzliche Betätigung nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht ausreichen, um den Idealverein, der eine Mehrheitsbeteiligung an nur einer Tochtergesellschaft hält, als Unternehmen im Sinne des § 15 AktG einzustufen.<sup>75</sup> Ob aber

---

<sup>72</sup> So *Geßler*, in: *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, Kommentar zum AktG, 1973 ff., § 15 Rn. 29; *Kort*, DB 1986, 1909, 1911 f.; *Mülbert*, ZHR 163 (1999), 1, 33 ff.

<sup>73</sup> OLG Köln, BB 1997, 169 f.; *Hefermehl*, FS *Geßler*, 1971, S. 203, 211; *Hüffer* (Fn. 68), § 15 Rn. 9; *H.P. Westermann*, ZIP 1982, 379, 383 ff.

<sup>74</sup> *Künemann*, Die Stiftung im System des Unterordnungs-Konzerns, 1996, S. 43.

<sup>75</sup> Vgl. *Koppensteiner*, in: *Kölner Kommentar zum AktG*, 2. Aufl., 1986 ff., § 15 Rn. 20; *Zöllner*, ZGR 1976, 1, 11 f.

in der beschriebenen Konstellation der Betrieb einer Vereinsgaststätte oder eines Fan-Shops unabhängig von der jeweiligen Größe allein aufgrund seiner Eigenschaft als Gewerbebetrieb zu den konzerntypischen Interessenkonflikten führt, mag bezweifelt werden. Daher ist zusätzlich zu fordern, dass der Gewerbebetrieb in Relation zu der weiteren gesellschaftsrechtlichen Beteiligung von einigem Gewicht ist.<sup>76</sup>

**b) Zwischenholding.** Aus dem *Video*-Urteil des BGH<sup>77</sup> ist verschiedentlich der Schluss gezogen worden, eine konzernrechtliche Haftung des Obergesellschafters, der Mehrheitsbeteiligungen an mehreren Unternehmen hält, könne durch Zwischenschaltung einer Holding ausgeschlossen werden.<sup>78</sup> Denn in einem solchen Fall betätige sich der Obergesellschafter wirtschaftlich allein in der Zwischenholding, jedoch nicht außerhalb derselben. Dementsprechend ist verschiedentlich die Ansicht vertreten worden, der Träger der Holding könne nicht als Unternehmen im Sinne des § 15 AktG eingestuft werden. Auf diese Weise ließe sich sodann eine Umgehung konzernrechtlicher Haftungstatbestände realisieren.<sup>79</sup>

Es ist offensichtlich, dass ein solcher Ansatz in Konflikt mit der am Schutzzweck orientierten Auslegung des Unternehmensbegriffs geraten muss. Denn der Idealverein kann weiterhin über die von ihm beherrschte Zwischenholding die Enkelgesellschaften leiten, die konzerntypischen Interessenkonflikte werden hierdurch keineswegs vermieden. Hierfür sprechen auch die in § 16 Abs. 4 AktG zum Ausdruck kommenden gesetzgeberischen Wertungen. Danach sind dem herrschenden Unternehmen auch diejenigen Anteile zuzuordnen, die einem von ihm abhängigen Unternehmen gehören. Deshalb ist ein Verein im Fall der Zwischenschaltung einer von ihm beherrschten Holding als Unternehmen im konzernrechtlichen Sinn einzustufen, selbst wenn er keine weiteren maßgeblichen unternehmerischen Beteiligungen hält.<sup>80</sup>

**c) Beteiligung an einem Unternehmen.** *aa) Ausgangskonstellation.* Abschließend ist die Frage zu klären, ob ein Idealverein auch dann als Unternehmen im Sinne des § 15

---

<sup>76</sup> Menke (Fn. 35), S. 191; vgl. in diesem Zusammenhang auch Fiedler, Konzernhaftung beim eingetragenen Verein, 1998, S. 38.

<sup>77</sup> BGHZ 115, 187, 189 ff. – *Video*.

<sup>78</sup> Hommelhoff, DB 1992, 309, 309 ff., 313; Stimpel, ZGR 1991, 144, 157 f.

<sup>79</sup> In diesem Sinne BGH, AG 1980, 342; OLG Saarbrücken, AG 1980, 26, 28; Assmann, in: Lutter/Ulmer/Zöllner, 100 Jahre GmbHG (1992), 657, 711 ff.; Keßler, GmbHR 1992, 249 ff.; Kohl, MDR 1992, 204 ff.; Priester, ZIP 1986, 137, 144 f.; Stimpel, ZGR 1991, 144, 157 f.

<sup>80</sup> In diesem Sinne auch unabhängig von der Rechtsnatur der Obergesellschaft LG Stuttgart, AG 1989, 445, 446; Emmerich/Sonnenschein/Habersack (Fn. 51), S. 34 f.; Geitzhaus, GmbHR 1989, 455, 456 f.; Künnemann (Fn. 74), S. 100; Lutter, ZHR 151 (1987), 444, 452; ders., FS Steindorff, 1990, S. 125, 130; ders., Holding-Handbuch, 1995, Rn. A 35; Th. Raiser, Recht der Kapitalgesellschaften, 3. Aufl., 2001, § 51

AktG angesehen werden kann, wenn er lediglich ein in privater Rechtsform betriebenes Unternehmen beherrscht und hierüber – anders als bei der Holding-Konstruktion – die Möglichkeit zur Leitung weiterer Unternehmen gerade nicht eröffnet wird. Als Beispiel mag der Fall dienen, in dem ein Idealverein allein die Tochtergesellschaft beherrscht, auf welche der Lizenzspielbetrieb ausgegliedert wurde, während er an anderen Gesellschaften keine oder allenfalls geringfügige Beteiligungen hält. Denkbar ist auch, dass der Verein sämtliche wirtschaftlichen Aktivitäten in einem einzigen Tochterunternehmen bündelt.

*bb) Auswirkungen des VW-Beschlusses.* Bis zum bereits erwähnten VW-Beschluss des BGH (siehe V. 2.) hätten sich Vereine in derartigen Fällen unter Berücksichtigung des seinerzeitigen Meinungsstandes in der Judikatur sicher davor fühlen können, als Unternehmen im konzernrechtlichen Sinne eingestuft zu werden. Insoweit bildete die Beschränkung auf eine unternehmerische Mehrheitsbeteiligung für den Verein einen effektiven Schutzschild gegen konzernrechtliche Haftungsansprüche. Im Hinblick auf die Ausgangsproblematik macht jedoch der VW-Beschluss einen Prozess des Überdenkens der bisherigen Erkenntnisse erforderlich. Bereits die Erwägungen zur Holding-Konstruktion haben deutlich gemacht, dass für die Bestimmung des konzernrechtlichen Unternehmensbegriffs rein formelle Aspekte, wie etwa die Anzahl der gehaltenen Mehrheitsbeteiligungen, nicht allein maßgeblich sein können. Vielmehr sollen durch das Konzernrecht Konfliktlagen geregelt werden, die sich aus Unternehmensverbindungen infolge der Möglichkeit fremdbestimmter wirtschaftlicher Machtausübung zu Lasten von Minderheiten ergeben. In dem VW-Beschluss hat der BGH nunmehr potentielle Konflikte zwischen öffentlichen und wirtschaftlichen Interessen mit ausschließlich wirtschaftlichen Interessenkonflikten gleichgestellt. Hatten bis dahin letztere die konzernrechtliche Judikatur bestimmt, ist seither der Unternehmensbegriff des § 15 AktG auf Interessenkollisionen ausgedehnt worden, die nicht allein wirtschaftlicher Natur sind.

*cc) Relevante Interessenkonflikte im Allgemeinen.* Wie könnten nunmehr in der Ausgangskonstellation solche potentiellen Konfliktfelder aussehen? Hierbei ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Idealverein einerseits selbst ideelle, soziale, kulturelle und sportliche Verbandszwecke, andererseits jedoch in der beherrschten Tochtergesellschaft kommerzielle Interessen verfolgt. Das bedeutet indes nicht, dass bei Vorliegen nur einer Mehrheitsbeteiligung die Verfolgung unterschiedlicher Ziele und Interessen einerseits auf Seiten des Obergesellschafters sowie andererseits auf Seiten des

---

Rdn. 6; *Sonnenschein*, Organschaft und Konzerngesellschaftsrecht, 1976, S. 263 ff.; *ders./Holdorf*, JZ 1992, 715, 724; *Sprengel* (Fn. 6), S. 95 f.

beherrschten Unternehmens notwendigerweise zur Annahme eines Konzerns führt. Handelt es sich etwa bei dem Obergesellschafter um eine in Gewinnerzielungsabsicht agierende Privatperson, besteht nach Ansicht des Gesetzgebers nicht die Gefahr, dass die Rechte aus der Beteiligung zum Nachteil der Gesellschaft für sonstige unternehmerische Interessen nutzbar gemacht werden.<sup>81</sup> Konflikte zwischen dem privaten Mehrheitsgesellschafter sowie den Minderheitsgesellschaftern mögen über §§ 117, 243 Abs. 2 AktG behoben werden, eines Rückgriffs auf das Konzernrecht bedarf es insoweit nicht. Anders liegen die Dinge aber bereits, wenn die Privatperson noch eine weitere unternehmerische Mehrheitsbeteiligung hält, weil nunmehr verschiedene unternehmerische Interessen in Widerstreit geraten können.

Überträgt man die im VW-Beschluss entwickelten Grundsätze (siehe V. 2.) auf die Ausgangskonstellation, stellt sich die Frage, ob für den Idealverein neben der Beteiligung an der Tochtergesellschaft anderweitige wirtschaftliche Interessenbindungen bestehen, die nach Art und Intensität die ernsthafte Sorge begründen, der Verband könne wegen dieser Bindung seinen aus der Mitgliedschaft folgenden Einfluss auf das beherrschte Unternehmen zu dessen Nachteil ausüben. Im Hinblick auf eine Körperschaft des öffentlichen Rechts hat der BGH insoweit die Gefahr einer einseitigen Förderung öffentlicher Aufgaben und politischer Ziele zu Lasten von Minderheitsaktionären ausreichen lassen; denn nur auf diese Weise könne der einseitigen Förderung öffentlicher Aufgaben und politischer Ziele zu Lasten von Minderheitsaktionären begegnet werden.<sup>82</sup>

Was gilt aber, wenn es sich bei der Obergesellschaft um einen Idealverein handelt? Wann sind in einem solchen Fall vom Konzernrecht zu erfassende Interessenkonflikte zu befürchten? Hierzu hat sich der BGH bereits im grundlegenden *VEBA/Gelsenberg*-Urteil beiläufig geäußert:

„Das hiernach erforderliche unternehmerische Fremdinteresse kann auf ein vom Anteilseigner unmittelbar betriebenes Handelsgeschäft bezogen sein (...) es kann unter Umständen aber auch in einer wirtschaftlichen Interessenverfolgung anderer Art begründet liegen. (...) So mag z.B. ein Verein oder eine Stiftung, deren satzungsmäßige Zwecke erwarten lassen, dass sich ihr Interesse an der Gesellschaft ebenso wie das eines gewöhnlichen Aktionärs typischerweise auf die Gewinnerzielung beschränken wird, als herrschendes Unternehmen außer Betracht zu bleiben haben.“<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> Vgl. Ausschussbericht zu den §§ 20, 21 AktG, abgedr. bei *Kropff* (Fn. 63), S. 41 f.

<sup>82</sup> BGHZ 135, 107, 113 ff. – VW.

<sup>83</sup> BGHZ 69, 334, 338 – *VEBA/Gelsenberg*.

Diese Urteils Passage lässt zunächst den Rückschluss zu, dass in der Ausgangskonstellation ideelle, soziale, kulturelle und sportliche Zwecksetzungen des Vereins mit einer Mehrheitsbeteiligung an nur einem Unternehmen einer teleologischen Ausdehnung des konzernrechtlichen Unternehmensbegriffs nicht entgegenstehen, sofern die konzerntypischen Konfliktlagen auftreten können.<sup>84</sup> Die Abweichung von den außerökonomischen Zwecksetzungen, die im VW-Fall die Gefahr eines Interessenkonflikts begründeten, kann insoweit nicht ausschlaggebend sein. Denn andernfalls würden Zielsetzungen willkürlich ungleich behandelt, die sich zwar in ihrer Motivation voneinander unterscheiden lassen, allerdings in gleicher Weise eine faktische Einschränkung der normtypischen Gewinnerzielungsabsicht zur Folge haben.<sup>85</sup>

*dd) Relevante Interessenkonflikte bei Beteiligung eines Idealvereins und ihre Vermeidung.*

Sofern ein nichtwirtschaftlicher Verein mehrheitlich an einer Sportkapitalgesellschaft beteiligt ist, besteht ein latenter Interessenkonflikt.<sup>86</sup> Der herrschende Verein wird neben seinen Anteilseignerinteressen sein Augenmerk insbesondere auch auf den langfristigen sportlichen Erfolg richten. In diesem Zusammenhang ist im deutschen Berufsfußball eine Besonderheit zu berücksichtigen, die sich auf die Interessen von Mehrheits- und Minderheitsanteilseignern unterschiedlich auswirken kann: Hierzulande ist der Profifußball in mancherlei Hinsicht<sup>87</sup> von dem Solidaritätsgedanken geprägt, was etwa in einer Partizipation der nicht an europäischen Fußballwettbewerben teilnehmenden Teams an den hierbei erzielten Fernseheinnahmen der übrigens Teams seinen Ausdruck findet. Dabei handelt es sich letztlich um Transferzahlungen der sportlich stärkeren an die schwächeren Teams, um dadurch den langfristigen Erhalt eines attraktiven Ligaspielbetriebs zu gewährleisten. Derartige Transferleistungen mögen den Interessen des langfristig orientierten Vereins entsprechen, der die Mehrheit der Anteile hält. Demgegenüber haben die Interessen der übrigen Anteilsinhaber regelmäßig einen wesentlich kürzeren Zeithorizont und sind primär auf eine Gewinnmaximierung gerichtet, die sich in attraktiven

---

<sup>84</sup> Vgl. auch *Sprengel* (Fn. 6), S. 97.

<sup>85</sup> *Eberth*, Die Aktiengesellschaft mit atypischer Zwecksetzung, 2000, S. 114.

<sup>86</sup> Vgl. hierzu bereits *Heermann*, ZIP 1998, 1249, 1258; siehe auch *Müller*, Rechtsfragen der Finanzierung im „bezahlten Sport“, 1992, S. 176 f.

<sup>87</sup> Aber eben nicht in jeder Hinsicht, wie sog. „Geheimverträge“ zwischen dem FC Bayern München und der Kirch-Gruppe – vgl. FAZ v. 21.02.2003, S. 34 („70 Millionen Mark – ein Solidaritätsbeitrag von Kirch?“); FAZ v. 22.02.2003, S. 1 („Dunkle Geschäfte zweier Sonnenkinder“) – sowie zwischen dem DFB und der Kirchgruppe – vgl. FAZ v. 17.03.2003, S. 29 („Eine geheime Zusatz-Kompensation: Auch DFB kassiert Millionen von Kirch“); FAZ v. 18.03.2003 („Geheimrats Ecken“); FAZ v. 19.03.2003 („Vertrauensvotum für Straub – Keine Bedenken gegen ISPR-Vertrag“) – eindrucksvoll belegen.

Dividenden oder Kurssteigerungen widerspiegelt. Bei diesen ungleichen Ausgangssituationen sind Interessenkonflikte geradezu vorprogrammiert, die zu einer Anwendung des Konzernrechts führen können.

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang der Umstand, dass etwa im deutschen Berufsfußball nach § 8 Nr. 2 der Satzung des Liga-Fußballverbandes e.V. (sog. 50 % + 1-Klausel)<sup>88</sup> ausgliedernde Fußballvereine gezwungen sind, gesellschaftsrechtlich die Stimmenmehrheit bei den Tochtergesellschaften zu behalten. Selbst wenn der ausgliedernde Verein also nicht an weiteren Gesellschaften maßgeblich beteiligt sein sollte, drohen damit konzernhaftungsrechtliche Risiken. Eine Ausnahme gilt natürlich, wenn der Verein 100 % der Anteile an der einzigen Tochtergesellschaft hält.

Allerdings lassen sich konzernrechtlich relevante Interessenkonflikte auch dadurch vermeiden, dass der Idealverein und das Tochterunternehmen von Anfang eine Interessenparallelität herstellen. Wenn etwa der Verein zur Erfüllung seiner Zwecke auf den weiteren wirtschaftlichen Erfolg der Tochtergesellschaft angewiesen ist, kann dieser Umstand der Annahme eines latenten Interessenwiderstreits entgegenstehen.<sup>89</sup> Zudem ist als Ausweichstrategie vorgeschlagen worden, der Satzung der Tochtergesellschaft entsprechend der Satzung des Muttervereins eine rein ideelle Zielsetzung zu geben, um dadurch zu verdeutlichen, dass in der abhängigen Gesellschaft keine erwerbswirtschaftlichen Zwecke verfolgt werden.<sup>90</sup> Dieser Weg erscheint indes nur gangbar, wenn auch langfristig ein Börsengang nicht geplant ist, sondern der Tochter nur aus organisationstechnischen, haftungsrechtlichen und gegebenenfalls steuerrechtlichen Gründen das Rechtskleid einer Kapitalgesellschaft verliehen worden ist.

Entscheidendes Kriterium bei der Feststellung von konzerntypischen Interessenkonflikten ist damit das Ausmaß der Angleichung oder der Abweichung zwischen dem vom Idealverein verfolgten Verbandszweck einerseits und dem Unternehmensgegenstand andererseits. Verfolgen diese entgegengesetzte Interessen, besteht die ernsthafte Gefahr, dass der Idealverein als Mehrheitsgesellschafter seinen Einfluss zum Nachteil der Minderheitsgesellschafter in der Tochterunternehmung geltend macht. In diesen Konstellationen tritt also das abstrakt-typische Konfliktpotential zu Tage,

---

<sup>88</sup> Zur Zulässigkeit dieser Klausel im Lichte des Kartellrechts, der verbandsrechtlichen Förderpflichten sowie der Kapitalverkehrsfreiheit siehe *Heermann*, WRP 2003, 724 ff.

<sup>89</sup> Vgl. bereits *Heermann*, ZIP 1998, 1249, 1258.

<sup>90</sup> Vgl. *Sprengel* (Fn. 6), S. 97.



das eine teleologische Ausweitung des konzernrechtlichen Unternehmensbegriffs auf Idealvereine mit einer Mehrheitsbeteiligung an nur einer Gesellschaft erforderlich macht.<sup>91</sup>

## VI. Vereinsrechtliche Schranken der Ausgliederung

Der Verein verliert durch die Ausgliederung seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und wird durch Erhalt der Anteile an dem Zielrechtsträger dessen Gesellschafter. Vor dem Hintergrund des § 22 BGB, der bezweckt, dass Vereinigungen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Betätigung auf die dafür zur Verfügung stehenden handelsrechtlichen Gesellschaftsformen mit den für diese Rechtsformen vorgesehenen Normativbestimmungen verwiesen werden,<sup>92</sup> kann durch die Haftungsrisiken für den Idealverein der durch diese Vorschrift des Vereinsrechts beabsichtigte Schutz des Rechtsverkehrs, insbesondere der Gläubigerschutz, betroffen sein. Es stellt sich daher die Frage der Zurechnung einer auf eine Kapitalgesellschaft ausgegliederten wirtschaftlichen Betätigung zu dem Verein. Der mit der Ausgliederung verfolgte Zweck des Erhalts der Rechtsfähigkeit wäre bei einer Zurechnung gefährdet, so dass der Verein bei Überschreitung des vereinsrechtlichen Nebentätigkeitsprivilegs<sup>93</sup> die Eintragungsfähigkeit verliert.

**1. Das Trennungsprinzip.** Durch die Ausgliederung von Geschäftsbetrieben aus dem Verein auf eine rechtlich selbständige Kapitalgesellschaft tritt eine Haftungssegmentierung ein. Ebenso wenig wie die Kapitalgesellschaft für die Verbindlichkeiten des Muttervereins haftet, muss der Verein grundsätzlich nicht für die Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft einstehen. Obwohl der Verein unmittelbar nach der Ausgliederung Alleingesellschafter der Kapitalgesellschaft ist, bleiben die beiden juristischen Personen rechtlich selbständig. Durch die gesellschaftsrechtliche

---

<sup>91</sup> Ebenfalls in diesem Sinne, wenngleich mit Modifikationen im Ansatz *Bäume* (Fn. 57), S. 147; *Sprengel* (Fn. 6), S. 96 f.; vgl. auch *Mülbert*, ZHR 163 (1999), 1, 19; ohne Begründung a.A. *Habersack*, in: *Scherrer* (Hrsg.), Sportkapitalgesellschaften, 1998, S. 52.

<sup>92</sup> Vgl. nur BGH, NJW 1986, 3201 ff. - *Fernsehzuschauerforschung*; *K. Schmidt*, NJW 1983, 543 ff.; *Immenga/Boll*, WuB II L. § 21 BGB 1.87.

<sup>93</sup> Die Bejahung des Nebentätigkeitsprivilegs kann also in einem zweiten Schritt noch zu einer Einordnung des Vereins als nichtwirtschaftlich führen, so dass eine Qualifizierung als wirtschaftlicher Verein nicht in jedem Fall eintritt. Siehe *Reichert*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 8. Aufl., 2001, Rn. 112a; *MünchKomm-Reuter* (Fn. 45), §§ 21, 22 Rn. 19 ff., 36 ff.; *ders.*, ZIP 1984, 1052, 1061; *Soergel/Hadding*, BGB, 13. Aufl., Bd. 1, Allg. Teil, 2000, §§ 21, 22 Rn. 43; *K. Schmidt*, AcP 182 (1982), 1, 30.

Beteiligung stehen der Verein und das Tochterunternehmen allerdings nicht beziehungslos nebeneinander.<sup>94</sup>

**2. Zurechnung der ausgegliederten wirtschaftlichen Betätigung.** Der erste Zivilsenat des BGH hat in der ADAC-Entscheidung<sup>95</sup> zum Ausdruck gebracht, dass eine Zurechnung der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit einer Aktiengesellschaft, an der der Verein alle Anteile hält und zu der der Verein personelle Verflechtungen unterhält, wegen der rechtlichen und organisatorischen Trennung dieser Körperschaften auch bei Bildung eines faktischen Konzerns nicht möglich ist. Den Gläubigern der Aktiengesellschaft stünde zwar im Falle einer schädigenden Einflussnahme durch den Verein als Adressat konzernrechtlicher Haftungsansprüche nur ein Verein und damit eine Körperschaft ohne eine gesetzlich vorgesehene Mindestkapitalausstattung zur Verfügung.<sup>96</sup> Der Schutz der Gläubiger des abhängigen Unternehmens sei allerdings ausreichend gewährleistet, weil der Vorstand des herrschenden Vereins (vgl. § 317 Abs. 3, 4 AktG) und der Vorstand sowie der Aufsichtsrat des abhängigen Unternehmens (vgl. § 318 Abs. 1, 2, 4 AktG) ergänzend persönlich und gesamtschuldnerisch haften.<sup>97</sup>

Diese Entscheidung wurde von *Gotthardt* noch in jüngster Zeit in der Weise interpretiert, dass die in gesellschaftsrechtlicher Form verselbständigten Geschäftsbetriebe „unproblematisch“ unabhängig von den Grenzen des Nebentätigkeitsprivilegs als zulässig gelten.<sup>98</sup> Vor dem Hintergrund zahlreicher gewichtiger Kritiker in der Literatur, die die Argumentation des BGH gänzlich ablehnen,<sup>99</sup> muss dieser Bewertung widersprochen werden.

Die Haftungsrisiken des Idealvereins als herrschendes Unternehmen im Vertragskonzern, (qualifizierten) faktischen Konzern und bei einfacher Abhängigkeit nach erfolgter Ausgliederung können die Haftungsgrundlage und damit den Schutz der Vereinsgläubiger entwerten. Aufbauend auf dem Schutzzweck der §§ 21, 22 BGB muss

---

<sup>94</sup> Vgl. *Lutter*, ZGR 1987, 324, 354.

<sup>95</sup> BGHZ 85, 84, 88 ff.

<sup>96</sup> Vgl. BGHZ 85, 84, 90 f. - ADAC.

<sup>97</sup> Vgl. BGHZ 85, 84, 90 f. - ADAC; zustimmend *Hemmerich*, BB 1983, 30 f.; im Ergebnis noch befürwortend *K. Schmidt*, NJW 1983, 545 f.; *ders.*, Verbandszweck (Fn. 26), S. 122 ff.

<sup>98</sup> *Gotthardt*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, S. 914; ähnlich *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 17. Aufl., 2001, Rn. 46, nach denen eine Zurechnung in keinem Fall möglich ist.

<sup>99</sup> Vgl. *Reuter*, ZIP 1984, 1052, 1056, der die Begründung als *contra legem* bezeichnet; *Flume*, Allg. Teil des Bürgerlichen Rechts, Bd. 1, 2. Teil: Die juristische Person, 1983, S. 114; *Hopt*, BB 1991, 778, 784: „Die Konzernhaftung bleibt ein Risiko auch bei der Ausgliederungslösung“; *Emmerich/Sonnenschein/Habersack* (Fn. 51), S. 535 f.

als maßgebendes Zurechnungskriterium untersucht werden, wie konkret die Gefahr einer Haftung aus einer derartigen Unternehmensverbindung für den Verein als herrschendem Unternehmen bestehen muss. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt die gesellschaftsrechtliche Beteiligung eines Vereins an einem ausgegliederten Unternehmen unterhalb eines Abhängigkeitsverhältnisses (§ 17 Abs. 1 AktG) allein keine Zurechnung.<sup>100</sup> Denn die bloße Möglichkeit der Pflichtverletzung in dem Gesellschaftsverhältnis kann ebenso wenig eine Zurechnung begründen wie die Haftungsrisiken in einem vertraglichen Schuldverhältnis, da es keine absolute Sicherheit für den Bestand des Vereinsvermögens gibt.<sup>101</sup> Für die Haftungsrisiken des Idealvereins als herrschendem Unternehmen bei einfacher Abhängigkeit und im faktischen Konzern stellt sich als maßgebendes Merkmal für die Nachteilsausgleichs- und Schadensersatzpflicht nach den §§ 311, 317 AktG die Veranlassung eines für die abhängige Gesellschaft nachteiligen Rechtsgeschäfts dar. Die Regelungen der §§ 317 Abs. 1, 3; 318 Abs. 1, 2 AktG dokumentieren den gesetzgeberischen Willen, eine dauernde nachteilige Einflussnahme durch das herrschende Unternehmen zu sanktionieren. Aus dem Merkmal der Veranlassung lässt sich mithin schlussfolgern, dass der Tatbestand der Abhängigkeit zwischen den Unternehmen allein nicht genügt, konkrete wirtschaftliche Folgen für den herrschenden Idealverein hervorzurufen, sondern es bedarf einer konkreten Einflussnahme auf die abhängige Gesellschaft. Anknüpfungspunkt für eine Zurechnung der ausgegliederten wirtschaftlichen Betätigung muss daher der Begriff der einheitlichen Leitung im Sinne des § 18 Abs. 1 Satz 1 AktG sein, weil der Idealverein durch die tatsächliche Ausübung der Leitungsmacht der Gefahr einer Haftung nach § 317 Abs. 1 AktG ausgesetzt ist.<sup>102</sup> Mit der Wahrnehmung der durch die Beherrschung vorhandenen Möglichkeit schädigender Einflussnahme wird der Rechtsboden für eine Schadensersatzpflicht gelegt. Unter Orientierung an dem Schutzzweck der §§ 21, 22 BGB muss eine Zurechnung erfolgen, wenn die Unternehmensverbindung so intensiv wird, dass der Verein sich mittelbar selbst betätigt, und daher die Gefahr steigt, durch die Gläubiger der Tochtergesellschaft in Anspruch genommen zu werden. Der entscheidende Unterschied zur bloßen gesellschaftsrechtlichen Beteiligung besteht darin, dass durch eine konkrete Einflussnahme des Vereins auf das abhängige Unternehmen zusätzlich neben dem

---

<sup>100</sup> Ganz herrschende Meinung, siehe stellvertretend BGHZ 85, 84, 88 f. – ADAC; K. Schmidt, AcP 182 (1982), 1, 22 f.; Soergel/Hadding (Fn. 93), §§ 21, 22 Rn. 40 m. w. N.

<sup>101</sup> Vgl. Menke (Fn. 35), S. 188 f.; Steinbeck/Menke, SpuRt 1998, 226, 229.

allgemeinen Gesellschaftsrecht konzernrechtliche Haftungsrisiken in den Vordergrund treten. Aufgrund der tatsächlichen Ausübung der Leitungsmacht wirkt durch das Konzernrecht das wirtschaftliche Risiko der Betätigung der Tochtergesellschaft auf den Verein als herrschendes Unternehmen zurück. Im Vergleich zum faktischen Konzern trägt der Verein in einem Vertragskonzern oder in einem qualifizierten faktischen Konzern das wirtschaftliche Risiko der Betätigung der Tochtergesellschaft in einem noch größeren Umfang. Im Vertragskonzern trifft den Verein die verschuldensunabhängige Verlustübernahmepflicht (vgl. § 302 AktG), den Jahresfehlbetrag zu kompensieren. Ebenfalls eine Zurechnung rechtfertigt die von der Rechtsprechung jüngst entwickelte Durchgriffshaftung der GmbH-Gesellschafter wegen existenzgefährdender Eingriffe, die an die Stelle des ursprünglichen Modells vom qualifizierten faktischen Konzern tritt.<sup>103</sup> Die Haftung beruht auf einem objektiven Missbrauch der herrschenden Gesellschafterstellung. Zugriffe der Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen, welche die aufgrund dieser Zweckbindung gebotene angemessene Rücksichtnahme auf die Erhaltung der Fähigkeit zur Bedienung ihrer Verbindlichkeiten in bedeutendem Maße vermissen lassen, stellen einen Missbrauch der Rechtsform dar, der zum Verlust des Haftungsprivilegs führt.<sup>104</sup> Aufgrund des mit der Einflussnahme verbundenen Haftungsrisikos ist kein Grund ersichtlich, der eine differenzierende Behandlung danach rechtfertigen würde, ob der herrschende Verein die wirtschaftliche Betätigung vereinsintern organisiert oder durch eine Tochtergesellschaft ausüben lässt.

## VII. Steuerrechtliche Schranken der Ausgliederung

Bei der Umstrukturierung von gemeinnützigen Idealvereinen hat das Steuerrecht für die Wahl der Tochtergesellschaft in der Form von Kapitalgesellschaften und die Ausgestaltung von Gesellschaftsverträgen eine maßgebende Bedeutung erlangt. Mit der Ausgliederung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird das Ziel verfolgt, dem Mutterverein die Gemeinnützigkeit zu erhalten. Dies setzt voraus, dass einerseits die Gemeinnützigkeit des Vereins nach der Auslagerung nicht nach wie vor gefährdet ist und andererseits nicht wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Vermögensbindung eine

---

<sup>102</sup> So im Ergebnis auch *Soergel/Hadding* (Fn. 93), §§ 21, 22 Rn. 40 ff.; *Fuhrmann* (Fn. 44), S. 171.

<sup>103</sup> Siehe BGH, NJW 2002, 3024 ff. – *KBV* in Ergänzung zu BGHZ 122, 123 ff. – *TBB* und BGHZ 149, 10 ff. – *Bremer Vulkan*; zum *KBV*-Urteil des BGH z. B. *Wilhelm*, NJW 2003, 175 ff.; *Altmeyden*, ZIP 2002, 1553 ff.; *Ulmer*, JZ 2002, 1049 ff.

<sup>104</sup> BGH, NJW 2002, 3024 ff. – *KBV*.

Nachversteuerung für die letzten zehn Jahre durchgeführt wird (vgl. § 61 Abs. 3 AO). Der zweite Aspekt ist insbesondere deshalb problematisch, weil der Gesetzgeber bei der Reform des Umwandlungsrechts das Spannungsverhältnis mit der Vermögensbindung ungeregelt gelassen hat.<sup>105</sup>

**1. Abgrenzung von Vermögensverwaltung und steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.** Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist gemäß § 14 Satz 1 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine Vermögensverwaltung liegt dagegen nach § 14 Satz 3 AO in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Die Vermögensverwaltung bildet daher ein negatives Tatbestandsmerkmal bei der Begriffsdefinition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.<sup>106</sup> Da die Vermögensverwaltung im Unterschied zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steuerunschädlich ist,<sup>107</sup> kann durch die Ausgliederung eines die Steuerbegünstigung gefährdenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Gemeinnützigkeit nur aufrechterhalten werden, wenn die Beteiligung an der Tochtergesellschaft eine steuerbefreite Vermögensverwaltung darstellt. Die Steuerunschädlichkeit der Vermögensverwaltung wird damit begründet, dass im Bereich der Vermögensverwaltung der Wettbewerb keine Rolle spielt und die Vermögenseinkünfte dem begünstigten Zweck zugeführt werden müssen.<sup>108</sup>

Die Beteiligung des Vereins an einer Kapitalgesellschaft gehört im Grundsatz zur steuerbefreiten Vermögensverwaltung.<sup>109</sup> Diese Beurteilung ändert sich aber, und die Beteiligung stellt sich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 14 Satz 1 AO dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird.<sup>110</sup> Unabhängig von der Höhe der Beteiligung

---

<sup>105</sup> Vgl. *Orth*, in: *Akademieschrift* 44 (Fn. 31), S. 83, 98; *Raupach/Völker*, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1998/1999, S. 454. Aufgrund der vorhandenen Zweifelsfragen ist vor der Ausgliederung ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft beim zuständigen Finanzamt geboten, um die Gefahr einer Nachversteuerung auszuschließen. Auf diese Weise wurde zum Beispiel auch bei der Ausgliederung des FC Bayern München e. V. (siehe oben II. 1.) vorgegangen.

<sup>106</sup> So auch *Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Fn. 36), § 14 AO Rn. 87.

<sup>107</sup> Vgl. nur *Tipke/Kruse*, *Kommentar zur AO und FGO*, 16. Aufl., 1996 ff. (Loseblatt Stand April 2002), § 14 AO Rn. 11 m. w. N.

<sup>108</sup> Vgl. *Tipke/Kruse* (Fn. 107), § 14 AO Rn. 11.

<sup>109</sup> Vgl. BFH, BStBl. II 1971, 753; *Schick*, DB 1985, 1812 ff.; *Kiefling/Buchna*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 7. Aufl., 2000, S. 193; AEAO zu § 64 Ziff. 3 S. 3; Abschnitt 8 V KStR.

<sup>110</sup> Vgl. BFH, BStBl. II 1971, 753; *Koch/Scholtz*, *Kommentar zur AO*, 5. Aufl., 1996, § 14 AO Rn. 16; *Tipke/Kruse* (Fn. 107), § 14 AO Rn. 12; a. A. *Herbert*, *Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des*

genügt dagegen die bloße Möglichkeit der Einflussnahme allein nicht, so dass die bloße Eigenschaft als Mehrheitsbeteiligter beim Verein noch keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet. Allerdings erhöht die Möglichkeit, über eine Mehrheitsbeteiligung Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft nehmen zu können, die Gefahr, dass die Finanzverwaltung die Beteiligung als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins qualifiziert.<sup>111</sup> Eine personelle Identität zwischen den Leitungsorganen des Vereins und der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft durch Entsendung eigener Organmitglieder des Gesellschafters begründet regelmäßig einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>112</sup> Steuerunschädliche Vermögensverwaltung liegt dagegen bei der bloßen Wahrnehmung von Gesellschafterrechten durch den Verein vor, oder wenn der Verein nur mittelbaren Einfluss ausübt, wie zum Beispiel durch die Entsendung eigener Vorstandsmitglieder in den Aufsichtsrat der Tochter-AG, der dann über § 84 AktG Einfluss nehmen kann.<sup>113</sup> Da die einheitliche Leitung im Sinne des § 18 Abs. 1 Satz 1 AktG voraussetzt, dass der herrschende Verein seine unternehmerischen Leitungsfunktionen im Hinblick auf die Geschäftsführung der abhängigen Gesellschaft ausübt und die Möglichkeit der Einflussnahme tatsächlich ausnutzt, ist im faktischen Konzern ebenso wie im qualifiziert faktischen und im Vertragskonzern die gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Vereins als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 Satz 1 AO zu qualifizieren.<sup>114</sup> Dagegen berührt ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne des § 17 Abs. 1 AktG noch nicht die Annahme einer steuerbefreiten Vermögensverwaltung, da es an der entscheidenden Einflussnahme fehlt, wenn sich die Tätigkeit des Vereins im Hinblick auf die Beteiligungsgesellschaft auf Beaufsichtigung, Überwachung und Unterstützung durch Ratschläge unter Verzicht auf Weisungsrechte gegenüber der Geschäftsführung der abhängigen Gesellschaft beschränkt.<sup>115</sup>

Neben der tatsächlichen Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb beim Mutterverein auch zu bejahen, wenn die Tochtergesellschaft als eine Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu qualifizieren ist. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn zwischen dem Verein und der

---

gemeinnützigen Vereins, 1988, S. 78 ff.; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 154 ff., 158, der der Einflussnahme nur indizielle Bedeutung zuspricht.

<sup>111</sup> *Raupach*, in: *Raupach* (Hrsg.), Steuerfragen im Sport, 1998, S. 64.

<sup>112</sup> Vgl. *Koch/Scholtz* (Fn. 110), § 14 AO Rn. 17; *Lex*, DB 1997, 349.

<sup>113</sup> Vgl. *Schlinkert*, Unternehmensstiftung und Konzernleitung, 1995, S. 54; *Sprengel* (Fn. 6), S. 110; *Schick*, DB 1985, 1812 ff.

<sup>114</sup> Vgl. *Menke* (Fn. 35), S. 207.

Kapitalgesellschaft eine sachliche Verflechtung in Form der Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen und eine personelle Verflechtung zwischen beiden aufgrund eines einheitlichen Beherrschungswillens besteht.<sup>116</sup> Die Begründung für die steuerliche Einordnung liegt in dem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen der hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen, der auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist.

Daher muss durch eine Vermeidungsstrategie gegen die Annahme eines einheitlichen Betätigungswillens und einer sachlichen Verflechtung die Gefahr ausgeschlossen werden, dass das Halten der Beteiligungen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO eingestuft wird. So geht das Finanzministerium Brandenburg im Hinblick auf die Gestaltungen der Deutschen Eishockey-Liga davon aus, dass die Beteiligungen der Vereine an den die Lizenzspielerabteilungen unterhaltenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einzuordnen sind.<sup>117</sup> Neben der Beteiligung der Vereine an den Kapitalgesellschaften in Höhe von 35 bis 40 % der Gesellschaftsanteile begründet es diese Einstufung mit weitreichenden vertraglichen Beziehungen zwischen den Vereinen und den Kapitalgesellschaften, die bei einer Gesamtbetrachtung zusammen als enge vertragliche und tatsächliche Verflechtungen anzusehen sind.

**2. Vermeidungsstrategie gegen die Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.** Vor dem Hintergrund der soeben behandelten Problematik wird nunmehr eine Vermeidungsstrategie gegen die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs am Beispiel der Fußball-Bundesligavereine entwickelt. Der Deutsche Fußball-Bund hat im Oktober 1998 seine Satzung und das Lizenzspielerstatut geändert und damit neben eingetragenen Vereinen auch Kapitalgesellschaften den Zugang zu den Lizenzligen geöffnet. Nach § 8 Nr. 2 der Satzung Ligaverband können die Kapitalgesellschaften nur eine Lizenz für die Lizenzligen und damit die Mitgliedschaft im Ligaverband erwerben, wenn der Verein mehrheitlich an ihr beteiligt ist. Der Mutterverein ist gemäß § 8 Nr. 2 Satz 2 der Satzung mehrheitlich an der Tochtergesellschaft beteiligt, wenn er über 50 % der Stimmenanteile

---

<sup>115</sup> Vgl. *Sprengel* (Fn. 6), S. 109; für die Stiftung ebenso *Hennerkes/Binz/Sorg*, DB 1986, 2220.

<sup>116</sup> Vgl. BFH GrS, BStBl. II 1972, 63, 64; BFH, BStBl. II 1971, 753; BFH, BFH/NV 1997, 825; AEAO zu § 64 Ziff. 3 S. 4; im Einzelnen zu den Voraussetzungen *L. Schmidt* (Hrsg.), Kommentar zum EStG, 21. Aufl. 2002, § 15 EStG Rn. 800 ff.

<sup>117</sup> Erlass vom 07. März 1996, DB 1996, 1161 f.; auch der Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 21. Februar 1996, StEK AO 1977 § 52 Nr. 93 beurteilt im Hinblick auf die engen

zuzüglich mindestens eines weiteren Stimmenanteils in der Versammlung der Anteilseigner verfügt. Etwas anderes gilt jedoch bei der von einigen Bundesligavereinen gewählten Rechtsform der Kommanditgesellschaft auf Aktien. Bei der KGaA muss nach § 8 Nr. 2 Satz 3 der Satzung Ligaverband der Mutterverein oder eine von ihm zu 100 % beherrschte Tochter die Stellung des Komplementärs innehaben. In diesem Fall genügt gemäß § 8 Nr. 2 Satz 4 der Satzung ein Stimmenanteil des Muttervereins von weniger als 50 %, wenn auf andere Weise sichergestellt ist, dass er eine vergleichbare Stellung hat wie ein an der Tochtergesellschaft mehrheitlich beteiligter Gesellschafter. Dies setzt nach § 8 Nr. 2 Satz 5 der Satzung Ligaverband insbesondere voraus, dass dem Komplementär die kraft Gesetzes eingeräumte Vertretungs- und Geschäftsführungsbefugnis uneingeschränkt zusteht. Dieses Modell der Beteiligungen wirft bei den Bundesligavereinen, die ihre Lizenzspielerabteilung auf eine Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer KGaA ausgegliedert haben, ein besonderes steuerliches Problem auf. Es wurde nicht berücksichtigt, dass der Verein bei dieser Ausgestaltung tatsächlich einen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaften nimmt.<sup>118</sup> Der Mutterverein führt entweder unmittelbar als Komplementär oder im Regelfall über eine 100 %ige Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer GmbH die Geschäfte der KGaA und nutzt damit seine mit der Beteiligung verbundenen Einflussmöglichkeiten zwangsläufig aus.<sup>119</sup> Da die Bundesligavereine die Komplementärgesellschaften vollständig beherrschen müssen, stellt sich bei den Vereinen die Beteiligung an der Tochtergesellschaft als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dar.<sup>120</sup> Folglich ist die Ausgliederung in diesem Fall nicht geeignet, den Erhalt der Gemeinnützigkeit zu sichern und damit ein bedeutsames Ziel der Umwandlung verfehlt.

Die Gefahren für die steuerliche Gemeinnützigkeit und des Entzugs der Rechtsfähigkeit können jedoch durch statutarische Gestaltungen vermieden werden. Die Lösung muss daher bei der kautelarjuristischen Ausgestaltung von Gesellschaftsvertrag und der Anstellungsverträge der Leitungsorgane der abhängigen Kapitalgesellschaft

---

vertraglichen und tatsächlichen Verflechtungen zwischen ausgliederndem Verein und Kapitalgesellschaft in der Deutschen Eishockey-Liga die Beteiligung als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

<sup>118</sup> So auch *Arnold*, in: *Bepler* (Hrsg.), *Sportler, Arbeit und Statuten*, 2000, S. 20; *Raupach*, FS *Bezenberger*, 2000, S. 327, 356; allgemein zur Rechtsform der GmbH & Co. KGaA ausführlich zum Beispiel *Heermann*, ZGR 2000, 61 ff.

<sup>119</sup> Vgl. *Raupach*, FS *Bezenberger*, 2000, S. 327, 356.

<sup>120</sup> Vgl. *Arnold*, in: *Bepler* (Hrsg.), (Fn. 118), S. 20.



ansetzen.<sup>121</sup> Als Gestaltungsziel ist der tatsächliche Ausschluss von entscheidender Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung und die rechtliche Verhinderung der personellen Verflechtung als Voraussetzung der Betriebsaufspaltung vorgegeben. Im Einzelnen sind die statutarischen Grundlagen und der Anstellungsvertrag der Leitungsorgane nach folgenden Maßgaben auszugestalten.<sup>122</sup>

(1) Bei der ausgegliederten Tochtergesellschaft, das heißt beispielsweise im Falle einer GmbH & Co. KGaA bei der Komplementär-GmbH, ist ein mit Kontroll- und Personalkompetenz ausgestatteter Aufsichtsrat zu installieren, so dass diese Gesellschaft nicht unmittelbar vom Vereinsvorstand kontrolliert wird.

(2) Um den Entscheidungsspielraum der Leitungsorgane zu dokumentieren, ist eine Bestellung des Geschäftsführers für eine Dauer von fünf Jahren und eine Einschränkung der Möglichkeit zur Abberufung des Geschäftsführers dahingehend vorzunehmen, dass der Geschäftsführer während dieser Zeit nur aus wichtigem Grund abberufen werden kann.

(3) Es darf kein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung genommen werden. Daher sollten der Zustimmung des Aufsichtsrates nur Ausgaben der Geschäftsführung in einer Betragshöhe unterliegen, die nach den Umständen des Einzelfalls zweifellos außerhalb des Rahmens der laufenden Rechtsgeschäfte einzustufen sind, sowie lediglich Investitionen zustimmungspflichtig sein, die die Ansätze in der Finanzplanung überschreiten.

(4) Nach den oben dargestellten Grundsätzen des BFH zur personellen Verflechtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung muss das Weisungsrecht der Gesellschafter gegenüber der Geschäftsführung der Tochter ausgeschlossen werden. Eine Personalunion zwischen den Leitungsorganen von Verein und der Kapitalgesellschaft ist zu vermeiden.

Die entsprechende Ausgestaltung der statutarischen Grundlagen ist durch das Instrument der verbindlichen Auskunft vor der Ausgliederung abzusichern, indem beim zuständigen Finanzamt angefragt wird, ob die Beteiligung in der konkreten Gestaltung des Einzelfalls als steuerunschädliche Vermögensverwaltung eingeordnet wird. Mit diesen statutarischen Instrumenten lassen sich sowohl die steuerlichen als auch die vereinsrechtlichen Probleme in Form des drohenden Verlusts der Gemeinnützigkeit und

---

<sup>121</sup> Anderer Ansicht, aber nicht überzeugend, ist *Raupach*, der zur Problemlösung schuldvertragliche Verpflichtungen der abhängigen Gesellschaft anstelle beteiligungsgestützter Beherrschung vorschlägt (vgl. *Raupach*, FS Bezenberger, 2000, S. 327, 358; *Raupach/Völker*, in: JbFSr 1998/1999 (Fn. 105), S. 451 f.).

der Gefahr des Entzugs der Rechtsfähigkeit beheben. Mit der vorgeschlagenen kautelarjuristischen Gestaltung wird eine Rückwirkung des ausgegründeten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auf die Einordnung als eingetragener Verein vermieden. Denn durch die Konstituierung eines mit Kontroll- und Personalkompetenz versehenen Aufsichtsrates bei der ausgegliederten Gesellschaft und der Bestellung unterschiedlicher Personen in den geschäftsleitenden Organen von Verein und Kapitalgesellschaft erreicht das Tochterunternehmen einen hinreichenden Entscheidungsspielraum.

**3. Weitere steuerrechtliche Problembereiche.** Das Gemeinnützigkeitsrecht beinhaltet bei Umstrukturierungen von Idealvereinen eine Reihe von Gefahren.<sup>123</sup>

**a) Einfluss des Gemeinnützigkeitsrechts auf die umwandlungssteuerliche Behandlung.** Die steuerlichen Folgen einer Einbringung werden maßgeblich vom steuerlichen Wertansatz bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft beeinflusst. Der aufnehmenden Kapitalgesellschaft steht gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG grundsätzlich ein Bewertungswahlrecht zu, die eingebrachten Wirtschaftsgüter zum Buchwert, zum Teilwert oder zu einem Zwischenwert anzusetzen. Nach § 20 Abs. 4 UmwStG hängt die Steuerneutralität der Übertragung vom Wertansatz bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft und damit vom Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG ab. Mit dem Buchwertansatz bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft verbindet sich die Steuerneutralität der Einbringung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs für den übertragenden Rechtsträger.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob gemeinnützige Idealvereine aufgrund der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beschränkungen in Einbringungsfällen verpflichtet sind, das einzubringende Vermögen mit dem Teilwert anzusetzen, um die Tochtergesellschaften nicht zu begünstigen, was sonst zur potentiellen Gefährdung des Gemeinnützigkeitsstatus führen könnte. Nach *Tönnies/Wewel*<sup>124</sup> führt eine Übertragung zu Zwischenwerten oder Buchwerten nur dann nicht zu steuerlichen Nachteilen für die einbringende Körperschaft, wenn das übertragene Vermögen bei der Tochter erneut im gemeinnützigen Sinne verwendet wird. In den übrigen Fällen – dies dürfte die Mehrzahl ausmachen – müsse die Übertragung zu „echten“ Teilwerten beziehungsweise

---

<sup>122</sup> Im Einzelnen siehe *Schießl*, Die Ausgliederung von Idealvereinen auf Kapitalgesellschaften, 2003, § 12 B. (erscheint demnächst); vgl. dazu im Ansatz auch *Raupach/Völker*, in: JbFStR 1998/1999 (Fn. 105), S. 441 f.; *Wertenbruch*, ZHR 165 (2001), 95, 99.

<sup>123</sup> Ausführlich zu den steuerlichen Problemfeldern siehe *Schießl* (Fn. 122), 3. Kapitel §§ 11 und 12 (erscheint demnächst).

Verkehrswerten erfolgen, um die Grundsätze der Mittelbindung und Mittelverwendung nicht zu verletzen.

Eine Einschränkung des Bewertungswahlrechts durch das Gemeinnützigkeitsrecht vermag allerdings nicht zu überzeugen, weil insoweit keine Verletzung der Grundsätze der Mittelbindung und Mittelverwendung eintritt. Die dargestellte Ansicht beruht auf dem unzutreffenden Gedanken, dass der Buchwert- oder Zwischenwertansatz endgültig zu einer Verlagerung der im Betrieb oder Teilbetrieb gebundenen stillen Reserven auf die Sphäre der Beteiligungsgesellschaft führt und damit der gemeinnützigen Körperschaft entzogen werden. Dabei bleibt unberücksichtigt, dass es zur Doppelerfassung der stillen Reserven kommt, also sich die stillen Reserven allein von den einzelnen Wirtschaftsgütern auf die Beteiligung verlagern.<sup>125</sup> Es kommt lediglich zu einem Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven, indem diese im Buchwertansatz beim übernehmenden Rechtsträger ebenso fortbestehen wie in der sich aufgrund von § 20 Abs. 4 UmwStG danach ausrichtenden Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers.

Die Beurteilung ändert sich allerdings, wenn beim Zielrechtsträger Dritte als Gesellschafter beteiligt sind. Die Grenze für die Selbstlosigkeit bildet die Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, der dem gemeinnützigen Verein verbietet, Dritte durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen zu begünstigen. Daher entspricht eine Übertragung von stillen Reserven nur dem Gemeinnützigkeitsrecht, wenn die anderen Gesellschafter einen gleichwertigen Beitrag, entweder in Form einer entsprechend erhöhten Stammeinlage oder durch Dotierung einer Kapitalrücklage erbringen, wobei die Gleichwertigkeit der jeweiligen Gesellschafterbeiträge durch eine entsprechende Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers belegt werden sollte.<sup>126</sup>

**b) Verlustausgleich.** Der Mutterverein darf seine Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke einsetzen. Der Ausgleich von Verlusten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs führt daher grundsätzlich zum Verlust der Gemeinnützigkeit, weil durch die erzielten Verluste eine Minderung des Vermögens eintritt und dadurch nicht mehr zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke

---

<sup>124</sup> Tönnies/Wewel, DStR 1998, 274, 279.

<sup>125</sup> So auch Strahl, KÖSDi 2000, 12527, 12533.

<sup>126</sup> Ebenso Frank, in: Sigloch/Klimmer (Hrsg.), Unternehmen Profifußball, 2001, S. 92, 99.

zur Verfügung steht.<sup>127</sup> Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen von gemeinnützigkeitsschädlichen Verlusten ist gemäß § 64 Abs. 2 AO bei einem Verein, der mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, das heißt die Gemeinnützigkeit ist bedroht, wenn sie insgesamt Verluste erzielen.<sup>128</sup> Die Verrechnung des Verlusts eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit den Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe stellt deshalb in demselben Wirtschaftsjahr keine Mittelfehlverwendung dar.

Das im Grundsatz bestehende Verlustausgleichsverbot hat der BFH<sup>129</sup> in einer jüngeren Entscheidung noch ausgedehnt, wonach der Ausgleich eines Verlustes eines Nicht-Zweckbetriebes mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs nur dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit ist, wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht und dem ideellen Tätigkeitsbereich des Vereins bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahres wieder Mittel in entsprechender Höhe zugeführt werden. Zudem dürfen die zugeführten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke des Vereins bestimmt sind, stammen. Folglich kann die Mittelzuführung sowohl aus dem Gewinn des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des Folgejahres vorgenommen als auch gezielt durch Umlagen bei den Vereinsmitgliedern gedeckt werden.<sup>130</sup>

Die Finanzverwaltung ergänzte diese Grundsätze zugunsten der gemeinnützigen Vereine durch weitere Ausnahmetatbestände, die unschädlich für die Steuerbegünstigung sind, insbesondere wenn ein Ausgleich mit den Gewinnen aus dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des laufenden Jahres oder mit den sechs vorangegangenen Jahren in mindestens gleicher Höhe möglich ist.<sup>131</sup> Diese Regelung beruht auf dem Gedanken, dass es sich insoweit um eine Rückgabe der in den Vorjahren

---

<sup>127</sup> Vgl. *Kießling/Buchna* (Fn. 109), S. 110 f.; *Tipke/Kruse* (Fn. 107), § 55 AO Rn. 3. Vor dem Hintergrund dieser Grundsätze vertrat der Bundesrechnungshof bereits im Jahr 1991 die Auffassung, dass Dauerverluste in Millionenhöhe von Sportvereinen mit ihren Lizenzspielerabteilungen gemeinnützigkeitsschädlich seien (vgl. Bemerkung 1991, BT-Dr. 12/1150, S. 69).

<sup>128</sup> Vgl. Ziff. 7 des AEAO zu § 64 Abs. 2 AO; zur Anwendung der Verlustverrechnungsmöglichkeit im Berufssport vgl. *Heermann*, ZIP 1998, 1249, 1259 f.

<sup>129</sup> Vgl. BFH, DStR 1997, 278; dazu kritisch *Schauhoff*, DStR 1998, 701 ff.

<sup>130</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 19. Oktober 1998, BStBl. I 1998, S. 1423; *Kießling/Buchna* (Fn. 109), S. 113.

<sup>131</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 19. Oktober 1998, BStBl. I 1998, S. 1423 mit weiteren Einzelheiten.

durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebenen Gewinnabführungen handelt. Das grundsätzliche Verlustausgleichsverbot ist für den Verein mit besonderen Gefahren behaftet, da die Zahlung von Verlustabdeckungen an eine Tochterkapitalgesellschaft in der Regel zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen wird.<sup>132</sup> So ist die Verlustausgleichsverpflichtung des Vereins gegenüber der Kapitalgesellschaft (analog) § 302 AktG im Vertragskonzern oder die Durchgriffshaftung der GmbH-Gesellschafter wegen existenzgefährdender Eingriffe schädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn diese Verpflichtung beim Verein aufwandswirksam wird, weil die Mittel dann für nicht steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.<sup>133</sup>

### **VIII. Zusammenfassung**

1. Die Rechtstatsachen belegen die praktische Bedeutung der Konzernbildung durch die rechtliche Verselbständigung von Geschäftsbetrieben durch die Idealvereine, die trotz ihres nichtwirtschaftlichen Zwecks in erheblichem Umfang am Wirtschaftsverkehr teilnehmen.

2. Von den Spaltungsmöglichkeiten nach dem UmwG bietet eine Ausgliederung Vereinen, die die Verlagerung der Profisportabteilung (etwa des Lizenzspielbetriebs) auf eine (Sport-)Kapitalgesellschaft planen, die meisten Vorteile. In bestimmten Konstellationen kommt eine Ausgliederung im Wege der Einzelrechtsnachfolge als Alternative in Betracht. Insoweit sind die Vorschriften des UmwG nicht analog anwendbar und haben auch keine Ausstrahlungswirkung.

3. Der schutzrechtsorientierte konzernrechtliche Unternehmensbegriff ist für Idealvereine fortzuentwickeln. Konzernatbestände kommen in Betracht, wenn ein Idealverein

- einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt, der in Relation zu der weiteren gesellschaftsrechtlichen Beteiligung von einigem Gewicht ist;
- über eine beherrschte Zwischenholding Enkelgesellschaften leiten kann;
- bei Beherrschung eines Unternehmens einen vom Unternehmensgegenstand abweichenden eigenen Verbandszweck verfolgt, mithin keine Interessenparallelität vorliegt.

4. Die ausgegliederte wirtschaftliche Betätigung ist dem Verein zuzurechnen, wenn er als herrschendes Unternehmen mit der abhängigen Gesellschaft unter einer einheitlichen

---

<sup>132</sup> Vgl. *Kießling/Buchna* (Fn. 109), S. 121 f.; *Orth*, in: *Scherrer* (Hrsg.) (Fn. 31), S. 89.

Leitung zusammengefasst ist, da der Idealverein durch die tatsächliche Ausübung der Leitungsmacht dem Risiko einer Haftung nach § 317 Abs. 1 AktG unterliegt. Die Zurechnung lässt sich verhindern, wenn der Verein auf eine Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft verzichtet und die Leitungsorgane von Verein und Kapitalgesellschaft nicht personenidentisch besetzt sind.

5. Am Beispiel der Fußball-Bundesligavereine, die ihre Lizenzspielerabteilung auf eine KGaA ausgegliedert und daher bereits aufgrund der verbandsrechtlichen Vorgaben im Hinblick auf die Beteiligung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet haben, wurde eine Vermeidungsstrategie gegen die Einstufung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entwickelt.

6. Die Ausgliederung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bewegt sich im Schnittfeld von Vereins-, Gesellschafts- und Steuerrecht. Die Aufgabe der juristischen Beratungspraxis ist vor allem darin zu sehen, diese kaum aufeinander abgestimmten Regelungsmaterien in Einklang zu bringen.

---

<sup>133</sup> So auch *Orth*, in: *Scherrer* (Hrsg.), (Fn. 31), S. 89; teilweise a. A. *Kießling/Buchna* (Fn. 109), S. 122.