

Betriebs Berater

BB

19 | 2023

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... 8.5.2023 | 78. Jg.
Seiten 1025–1088

DIE ERSTE SEITE

Dr. Ulrich Hagel, RA, und **Michael Wiedmann**, RA

Der Menschenrechtsbeauftragte – Das (noch) unbekannte Wesen der LkSG-Compliance

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Konstantin Thress, RA

Geheimnisschutz-Compliance im Unternehmen – Ein Wettlauf mit der Zeit | 1027

Benjamin Weber, RA, und **Marcel Werner**, RA

Compliance in Stiftungen – Mehrwert oder Papiertiger? | 1031

STEUERRECHT

Prof. Dr. Heinz Kußmaul und **Dr. Marcel Schmeer**

Tax Compliance ein Novum in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre? | 1047

Prof. Dr. Tanja Leibold

Tax-Compliance-Pflichten des GmbH-Geschäftsführers | 1052

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Andreas Hoffjan, **Nicole Bartosch**, M.Sc., und **Nora Janine Schröder**, M.Sc.

Prozesse als Ausgangspunkt für die Identifikation von Compliance-Risiken im Mittelstand | 1066

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Gregor Thüsing, LL.M., **Philip Musiol** und **Dr. Yannick Peisker**

Arbeitszeiterfassung als Instrument des Arbeitnehmerschutzes | 1076

Theodor B. Cisch, RA, **Christine Bleeck**, RAin/FAinArbR, und **Dr. Michael Karst**, RA

BB-Rechtsprechungsreport zur betrieblichen Altersversorgung 2022/2023 | 1081

Schwerpunktheft
Compliance

renzenschädigung an den Arbeitnehmer für die Dauer des Wettbewerbsverbotes voraus (§ 74 Abs. 2 HGB analog) und sind auf einen Zeitraum von zwei Jahren nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses begrenzt (§ 74a Abs. 1 HGB analog).

Ein „wasserdichter“ und zeitlich unbegrenzter Geheimnisschutz wird sich vertraglich nicht abbilden lassen. Unternehmen sollten daher genau prüfen, welchen Personen im Unternehmen Zugang zu Geschäftsgeheimnissen gewährt werden soll und in welchem Umfang. Das Schutzkonzept sollte in jedem Fall aus vertraglichen, physischen und technischen Maßnahmen der Geheimnissicherung bestehen. Innerhalb der lauterkeits- und kartellrechtlichen Grenzen können die Maßnahmen mit Abwerbeverboten im Verhältnis zu Wettbewerbern flankiert werden.⁵⁵

5. Spionage

Spionage und Hackerangriffe sind gezielte Eingriffe in den Geheimnisschutz. Betroffen sind alle Branchen und Unternehmensgrößen. Unternehmen können sich gegen diese Angriffe in erster Linie durch technische und physische Maßnahmen⁵⁶ und deren laufende Überprüfung und Aktualisierung schützen. Zwar führt der Verlust von Informationen durch Hackerangriffe und Spionage nicht unmittelbar zum Verlust des Geheimnisschutzes. Insbesondere sind die so gewonnenen Informationen keiner zulässigen Verwertung zugänglich. Problematisch ist der Informationsabfluss aber in wettbewerblicher Hinsicht, insbesondere dann, wenn die Informationen öffentlich zugänglich gemacht werden. In diesen Fällen kann es im Einzelfall schwer fallen, den Zusammenhang zwischen der Geheimhaltung und dem fortbestehenden „wirtschaftlichen Wert“ der Information nachzuweisen.⁵⁷

V. Zusammenfassung

Der Schutz von Geschäftsgeheimnissen stellt Unternehmen vor nicht unerhebliche Herausforderungen. In den Fokus der Unternehmerent-

scheidung rücken die Implementierung und Umsetzung von Geheimhaltungsmaßnahmen organisatorischer, technischer und rechtlicher Art. Fehlt ein angemessenes Schutzkonzept droht der Verlust der Geheimnisqualität der Information und damit der Verlust von Vermögenswerten.

Die Verantwortung für eine angemessene Geheimnissicherung liegt bei der Geschäftsführung/dem Vorstand. Die Verpflichtung entsteht mit Amtsantritt, nicht erst bei Bekanntwerden von Schutzlücken oder eines Datenverlusts. Bei Nichtbeachtung drohen Schadensersatzansprüche gegen die Geschäftsleitung, gegebenenfalls auch strafrechtliche Konsequenzen unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Vermögensbetreuungspflichten. Die Bestandsaufnahme über die zu schützenden Informationen, die Bewertung der Gefährdungslage, die Umsetzung von angemessenen Geheimhaltungsmaßnahmen und deren laufende Überprüfung und Aktualisierung werden damit kraft Gesetzes zur „Chefsache“.

Dr. Konstantin Thress ist Rechtsanwalt und Partner im Münchner Büro der ZIRNGIBL Rechtsanwälte Partnerschaft mbB. Er berät zu den Themen Industrie 4.0 und Digitalisierung mit den Schwerpunkten IP, Wettbewerb und Vertrieb.



55 Ein Anstellungsverbot (Sperrabrede) ist indes unverbindlich (§ 75f HGB).

56 Zu geeigneten Maßnahmen s. *Harte-Bavendamm*, in: *Harte-Bavendamm/Ohly/Kalbfus*, *GeschGehG*, 2020, § 2, Rn. 65.

57 Die Tatsache der Geheimhaltung muss für den Handelswert der Information von Bedeutung sein, vgl. *Alexander*, in: *Köhler/Bornkamm/Feddersen*, *UWG*, 41. Aufl. 2023, § 2 *GeschGehG*, Rn. 47.

Benjamin Weber, RA, und Marcel Werner, RA

Compliance in Stiftungen – Mehrwert oder Papiertiger?

Das Thema Compliance nimmt in seiner Bedeutung stetig zu. Auch für steuerbegünstigte Körperschaften spielt die Einhaltung der für sie geltenden satzungsmäßigen und gesetzlichen Vorgaben eine immer bedeutendere Rolle. Insbesondere im Hinblick auf die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts ist die Einhaltung der hier geltenden Regelungen für die verantwortlichen Organmitglieder essenziell, um monetäre Schäden von der Körperschaft und sich selbst fernzuhalten. Neben der Pflicht

zur Einhaltung der rechtlichen Rahmenbedingungen beinhalten laufende Geschäftsführungsentscheidungen das Risiko der Verursachung eines Schadens. Die gesetzliche Einführung der Business Judgement Rule (BJR) zum 1.7.2023 für Stiftungen des bürgerlichen Rechts bietet zukünftig auch für deren Organe eine Orientierung, wann eine Pflichtverletzung des verantwortlichen Organs im Rahmen der laufenden Geschäftsführung vorliegt und wann nicht.

I. Einleitung

Mit dem in Krafttreten der Stiftungsrechtsreform zum 1.7.2023 findet die BJR nach dem Willen des Gesetzgebers nun ausdrücklich auch auf Organmitglieder von Stiftungen des bürgerlichen Rechts Anwendung. Die BJR beschreibt den Umfang des unternehmerischen Entscheidungsspielraums von Organmitgliedern im Rahmen ihrer Geschäftsführungsentscheidungen, der nicht gerichtlich überprüfbar ist.

Gem. § 84a Abs. 2 BGB n.F. hat das Mitglied eines Organs bei der Führung der Geschäfte der Stiftung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers anzuwenden. Eine Pflichtverletzung liegt nicht vor, wenn das Mitglied des Organs bei der Geschäftsführung unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln.

Was bedeutet die Einführung der BJR für steuerbegünstigte Stiftungen des bürgerlichen Rechts und welche Bedeutung hat ein Compliance Management System (CMS) für steuerbegünstigte Körperschaften in Deutschland? Handelt es sich dabei um effiziente Mechanismen oder um eine bloße Überregulierung, die neben alltägliche Instrumentarien tritt? Welche Gründe sprechen für die Implementierung und wie kann eine solche erfolgreich gelingen?

Der folgende Aufsatz geht insbesondere dieser Frage anhand einiger Praxisbeispiele nach und möchte einen Zugang zu dieser Thematik bieten.

II. Business Judgement Rule – § 280 Abs. 1 BGB

1. Ursprung

Die BJR, welche Parallelen zu den „*Principles of Corporate Governance*“ des American Law Institute aus dem Jahr 1994 enthält,¹ findet in Deutschland ihre rechtsgeschichtliche Grundlage in der Entscheidung des II. Zivilsenats des BGH „ARAG/Garmenbeck“ vom 21.4.1997. Hierin stellte der BGH insbesondere klar, dass der Aufsichtsrat einer AG verpflichtet ist, etwaige Schadensersatzansprüche der AG gegen (einzelne) Vorstandsmitglieder der Gesellschaft zu verfolgen.²

Mit dem Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts (UMAG) vom 22.9.2005 wurde die BJR schließlich in § 93 Abs. 1 S. 2 AktG gesetzlich kodifiziert. Hiernach liegt eine Pflichtverletzung nicht vor, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Gesellschaft zu handeln. Diesen Wortlaut hat der Bundesgesetzgeber nunmehr weitestgehend auch in § 84a Abs. 2 S. 2 BGB n.F. aufgenommen.

Damit folgt der Gesetzgeber der in der Literatur bereits weitgehend vertretenen Ansicht, die BJR (bereits ohne gesetzliche Kodifikation) analog (zumindest) auf Vorstände von rechtsfähigen Stiftungen anzuwenden.³

2. Stiftungsrechtsreform

Bereits die Regierungsbegründung zur Einführung des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG im Rahmen des UMAG wies ausdrücklich darauf hin, dass sich der Grundgedanke des Handlungsspielraums für den Unternehmensleiter im Bereich unternehmerischer Entscheidungen nicht auf die AG beschränke und sich auch ohne gesetzliche Regelung in allen Formen

unternehmerischer Betätigung finde.⁴ Der Stiftungsreformgesetzgeber begründet die Einführung der BJR für Stiftungen des bürgerlichen Rechts wie folgt:

Im Rahmen der Klarstellung der §§ 84 ff. BGB n.F., welche Rechte und Pflichten für Organmitglieder für Stiftungen gelten, wird nunmehr gesetzlich vorgegeben, welcher Haftungsmaßstab für die Organmitglieder besteht, wenn sie Geschäftsführungsaufgaben wahrnehmen und welche Pflichten bei dieser Wahrnehmung von Geschäftsführungsaufgaben bestehen. Auch Organmitglieder von Stiftungen sollen sich, wenn sie Geschäftsführungsaufgaben wahrnehmen, auf die BJR berufen können. So soll eine Haftung für Organmitglieder bei Geschäftsführungsentscheidungen, die Prognosecharakter haben, ausscheiden, wenn sie die Maßstäbe der BJR einhalten.⁵

Als Praxisbeispiel nennt der Regierungsentwurf ausdrücklich Entscheidungen über die Anlage des Stiftungsvermögens. Hierbei besteht für die handelnden Organmitglieder grundsätzlich ein weites Ermessen. Wenn sie dieses im Rahmen der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben ausüben, haften sie grundsätzlich nicht für eintretende Vermögensverluste, die auf einer Entscheidung beruhen, die innerhalb der Maßstäbe der BJR getroffen wurden.⁶ Aber wann genau übt ein Stiftungsorgan sein Ermessen innerhalb der Grenzen der BJR aus?

3. Fehlende Pflichtverletzung, § 280 BGB

Organmitglieder haften der Stiftung für etwaige Verfehlungen nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen, insbesondere nach § 280 Abs. 1 BGB i. V. m. §§ 86, 27 Abs. 3, 664 ff. BGB. Hiernach kann die Stiftung Ersatz des durch eine Pflichtverletzung aus dem Schuldverhältnis entstehenden Schadens verlangen. Das vorausgesetzte Schuldverhältnis wird bei Organmitgliedern regelmäßig aufgrund der Organbestellung oder/und einem abgeschlossen Anstellungs- oder Honorarvertrags gegeben sein. Ein Verschulden des Stiftungsorgans nach § 280 Abs. 1 S. 2 BGB wird vermutet („Dies gilt nicht, ...“). Eine Pflichtverletzung liegt nach § 84a Abs. 2 S. 2 BGB n.F. nicht vor, wenn das Mitglied des Organs

- bei der Geschäftsführung
- unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben
- vernünftigerweise annehmen durfte,
- auf der Grundlage angemessener Informationen
- zum Wohle der Stiftung zu handeln.

Mit anderen Worten setzt die Einhaltung der BJR voraus, dass

- eine Geschäftsführungsentscheidung vorliegt,
- die gutgläubig
- ohne die Verfolgung von Sonderinteressen oder sonstigen sachfremden Einflüssen getroffen wurde,
- wobei zum Wohle der Stiftung
- auf der Grundlage angemessener Informationen gehandelt wurde.

1 Böttcher, NZG 2005, 51 ff.; *Fleischer*, in: MüKoGmbHG, 2. Aufl. 2016, § 43, Rn. 86a.

2 Vgl. BGH, 21.4.1997 – II ZR 175/95, BGHZ 135, 244, BB 1997, 1169, DStR 1997, 880 ff.

3 Grundlegend zur Anwendung der BJR auf Vorstandsmitglieder einer Stiftung *Gollan*, Vorstandshaftung in der Stiftung, 2009, insb. S. 140, 267; s. für die Stiftung im Übrigen *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, BGB, 2017, § 86, Rn. 68 m. w. N.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 3. Aufl. 2016, Kap. 2, Rn. 88; für den Verein u. a. *Heermann*, NJW 2016, 1689; *Leuschner*, in: MüKoGmbHG, 9. Aufl. 2021, § 27, Rn. 69.

4 *Godron*, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 6, Rn. 196 unter Verweis auf Begr. RegE UMAG, BT-Drs. 15/5092, 12.

5 Begr. RegE, BT-Drs. 19/28173, 28.

6 Begr. RegE, BT-Drs. 19/28173, 54.

a) Geschäftsführungsentscheidung

Zunächst stellt sich für die handelnden Stiftungsorgane die Frage, ob die BJR auf ihre Entscheidung überhaupt Anwendung findet. Dies ist nur dann der Fall, wenn es sich um eine Geschäftsführungsentscheidung handelt. In Abgrenzung hierzu kommt die BJR dann nicht zur Anwendung, wenn die Stiftungsorgane vor der Entscheidung stehen, Regelungen aus der Stiftungssatzung, einer etwaigen Anlage- oder Verwaltungsrichtlinie oder Geschäftsordnung oder den für sie geltenden Gesetzen zu befolgen (vgl. „... unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsgemäßen Vorgaben ...“; vgl. § 84a Abs. 2 S. 2 BGB n. F.). So besteht beispielsweise für den Stiftungsvorstand kein Entscheidungsermessen im Rahmen der Vermögensanlage, wenn die Stiftungssatzung eine feste Aktienquote vorschreibt und diese im Zeitpunkt der Anlageentscheidung bereits erreicht ist. Dagegen dürfte ein Ermessensspielraum im Sinne des BJR eröffnet sein, wenn noch nicht der gesamte vorgegebene Prozentsatz des Stiftungsvermögens in Aktien investiert ist und der Stiftungsvorstand nunmehr vor der Wahl steht Aktie A oder B zu kaufen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Begriff der Geschäftsführungsentscheidung weit auszulegen ist und eine durch Willensbildung des Leitungsorgans getroffene Entscheidung meint, die Zweckmäßigkeitserwägungen entspricht und sich selbstverständlich im Rahmen der für die Stiftung geltenden Regelungen – d.h. im Rahmen der Legalitätspflicht – hält.⁷

b) Gutgläubigkeit

Die entscheidenden Stiftungsorgane müssen im Zeitpunkt ihrer unternehmerischen Entscheidung gutgläubig sein und ohne den Einfluss eigener Sonderinteressen handeln. Diese Voraussetzungen sind stark mit dem Handeln zum Wohle der Stiftung verknüpft.⁸ So ist in dem gebildeten Beispiel der Vermögensanlageentscheidung des Stiftungsvorstands denkbar, dass das für die Verwaltung des Stiftungsvermögens zuständige Organmitglied gleichzeitig Mitarbeiter eines Vermögensverwalters ist, der insbesondere auch für die Stiftung in Frage kommende Vermögensanlageprodukte anbietet. Für den Fall, dass dieses Angebot zum Wohle der Stiftung angenommen wird, gleichzeitig aber insbesondere eine Provision für das beschriebene Organmitglied von Seiten seines Arbeitgebers entsteht, dürften im konkreten Fall Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen.

c) Ohne Verfolgung von Sonderinteressen

Hier kann es angezeigt sein, dass sich das betroffene Organmitglied bei der Beschlussfassung über eine unternehmerische Anlageentscheidung seiner Stimme enthält. Gleichzeitig stellt sich hier die Frage, ob die anderen Organmitglieder – bei Wissen über das Sonderinteresse des sich enthaltenden Organmitglieds – noch unabhängig zum Wohle der Stiftung handeln werden können. Hiergegen spricht, dass in diesem Fall nicht ausgeschlossen werden kann, dass die abstimmenden Organmitglieder auf das Sonderinteresse des sich enthaltenden Organmitglieds Rücksicht nehmen.⁹ Eine Lösung könnte hier sein, dass das betroffene Organmitglied sich seiner Stimmer enthält und erst nach der Abstimmung sein vermeintliches Sonderinteresse zu Protokoll gibt.¹⁰

d) Zum Wohle der Stiftung

Eine Entscheidung zum Wohle der Stiftung ist anzunehmen, wenn der Beschluss für eine bestimmte Anlageentscheidung an Kriterien

wie der wirtschaftlichen und finanziellen Situation der Stiftung, deren Bestandserhaltung, der Förderung nachhaltiger Rentabilität und der nachhaltigen Steigerung des Stiftungsvermögens orientiert gewesen ist.¹¹ Es kommt also darauf an, ob die mit der Entscheidung zusammenhängenden Kosten, die die Anlagenentscheidung auslösen, beispielsweise durch (nur) dadurch ermöglichte positive Erholung der Vermögensanlage mehr als ausgeglichen werden konnten und entsprechende Ergebnisse mit einem geringeren Aufwand nicht zu erreichen gewesen wären. Hier sind beispielsweise Fälle denkbar, in denen das zuständige Stiftungsorgan durch den Verkauf von Vermögensanlagen Veräußerungsverluste bewusst in Kauf nimmt, um das Stiftungsvermögen vor einem weiteren Kurs- und damit Wertverlust zu schützen. In diesem Fall wäre die Realisierung von Kursverlusten dann zum Wohle der Stiftung erfolgt, wenn ein weiteres Festhalten an dem Investment das Stiftungsvermögen noch nachhaltiger und stärker geschmälert hätte.

Da oft im Voraus nicht absehbar ist, ob eine (Anlage-)Entscheidung tatsächlich zu dem gewünschten Ergebnis führt (hier: Vermeidung einer noch weitergehenden Verringerung des Stiftungsvermögens), ist es für die Entscheidungsfindung des zuständigen Stiftungsorgans selbstverständlich ausreichend, dass es aufgrund hinreichender Anhaltspunkte vernünftigerweise davon ausgehen durfte, dass die unterschiedene Vermögensumschichtung in diesem konkreten Fall gerechtfertigt sein würde.

e) Auf der Grundlage angemessener Informationen

Schließlich müssen zur Anwendung der BJR die Entscheidungen des zuständigen Stiftungsorgans auf der Grundlage angemessener Entscheidungen getroffen worden sein. Um der gesetzlichen Vermutung der in § 84b Abs. 2 S. 2 BGB n.F. definierten Pflichtverletzung also zu entgehen, ist es jedem für unternehmerischen Entscheidungen verantwortlichen Stiftungsorgan anzuraten, möglicherweise folgenschwere Entscheidungen durch eine ausführliche Dokumentation (bspw. in den Beschlussprotokollen) darzulegen und vorab verschiedene Experten (dokumentierbar) zu hören. Folgt das zuständige Stiftungsorgan am Ende der mehrheitlichen Einschätzung der Experten dürfte das Vorliegen einer Pflichtverletzung ausscheiden. Denn am Ende kann es keinen sanktionierbaren Ermessensfehlergebrauch darstellen, wenn das zuständige Stiftungsorgan ohne den Einfluss von Eigeninteressen der Einschätzung von Experten folgt, auch wenn sich die aufgestellte Prognose am Ende nicht bewahrheitet.

III. Compliance Management System

Neben unternehmerischen Ermessensentscheidungen stellen die für die Stiftung geltenden Regelungen gemäß der Stiftungssatzung, etwaiger Anlage- oder Verwaltungsrichtlinien oder Geschäftsordnungen

⁷ C. Goette/M. Goette, DStR 2016, 818 unter Verweis auf Hopt/Roth, in: GroßKommAktG, 5. Aufl. 2015, § 93, Rn. 80; Krieger, in: Krieger/Schneider, Hdb Managerhaftung, 2. Aufl. 2010, § 3, Rn. 15.

⁸ C. Goette/M. Goette, DStR 2016, 818 unter Verweis auf Hopt/Roth, in: GroßKommAktG, 5. Aufl. 2015, § 93, Rn. 97; vgl. auch W. Goette, FS 50 Jahre BGH, 2000, S. 140.

⁹ So auch Burgard, Stiftungsrecht, 2023, § 84a, Rn. 138 unter Verweis auf Lutter, FS Canaris, 2007, Bd. II, S. 249f.; Fleischer, in: BeckOGKAktG, Stand: 1.1.2023, § 93, Rn. 97 m. w. N.

¹⁰ So auch Burgard, Stiftungsrecht, 2023, § 84a, Rn. 138.

¹¹ C. Goette/M. Goette, DStR 2016, 818 unter Verweis auf Hopt/Roth, in: GroßKommAktG, 5. Aufl. 2015, § 93, Rn. 85; Krieger, in: Krieger/Schneider, Hdb Managerhaftung, 2. Aufl. 2010, § 3, Rn. 16; bezogen auf GmbH: OLG Jena, 8.8.2000 – 8 U 1387/98, NZG 2001, 87.

oder den für sie geltenden Gesetzen Haftungsrisiken für die handelnden Stiftungsorgane dar. Dem letztgenannten Risiko kann mit einem Compliance Management System (CMS) begegnet werden.

Ein CMS spiegelt nicht nur einen Wertekanon der Organisation wider, indem es die ethischen Vorstellungen der Organisationseinheit dokumentiert, sondern liegt auch im ureigenen Interesse jeder Organisation, da es der Risikominimierung dient. Im eigenen Interesse der Geschäftsführung bzw. des Vorstandes liegt die Schadensminimierung. Dies gewährleistet ein individuell zugeschnittenes CMS, also ein Leitfadensystem, welches organisationsinterne Regelungen normiert. Bei jenen Organisationen, die ein solches CMS etablieren, handelt es sich um unternehmerische Organisationen, die materielle oder ideelle Zwecke verfolgen und sich sodann bei dieser Zweckverfolgung der freiwilligen Befolgung von Regeln des CMS unterwerfen. Mithin geht es primär um eine Selbstverpflichtung zur Befolgung der im Unternehmen implementierten Maßnahmen, um Regelverstöße zu vermeiden und (den eigenen) ethischen sowie moralischen Standards zu entsprechen.¹²

Wörtlich übersetzt heißt Compliance „Gesetzesbefolgung“. Seit dem Jahr 2007 findet sich der Begriff im Deutschen Corporate Governance Kodex. Eine gesetzliche Pflicht für Non-Profit-Organisationen, ein CMS zu etablieren, besteht grundsätzlich nicht. In der Rechtsprechung und Literatur herrscht jedoch Einigkeit, dass die Organe von Kapitalgesellschaften etwa in analoger Anwendung zu § 91 Abs. 2 AktG zur Compliance verpflichtet seien.¹³ Dass das Thema Compliance jedoch in aller Munde und brandaktuell ist, verdeutlicht auch die Tatsache, dass diverse Großkonzerne dutzende Stellen etablieren, welche die Einhaltung der Compliance-Regelungen überwachen sollen.¹⁴ Daneben wächst auch die Bedeutung im Stiftungs- und Vereinssektor.¹⁵

Da in der Stiftungspraxis eine Vielzahl von Regelungen für die operative Tätigkeit relevant sind und für handelnde Organe auch zu Rechtsunsicherheit führen können, kann der Überblick darüber leicht verloren gehen.

Vor diesem Hintergrund ist es sinnvoll, zu fixieren, welche Maßnahmen erforderlich sind, um etwaige Verstöße gegen bestehende Vorschriften auszuschließen. Ob dabei eine entsprechende obliegenheitsähnliche Verpflichtung für Stiftungen und Vereine besteht, ist bisher noch nicht geklärt. Eine gesetzliche Verpflichtung besteht jedenfalls nicht.¹⁶

Ein CMS kann sich auf verschiedene Bereiche, z. B. Stiftungs- und Steuerrecht, konzentrieren oder aber ganz allgemeine Grundsätze und Richtlinien normieren.¹⁷ Für steuerbegünstigte Organisationen dürfte dabei wohl ein Tax Compliance System bedeutsam sein, welches ein gesetzeskonformes Verhalten hinsichtlich der Erfüllung steuerrechtlicher und insbesondere gemeinnützigkeitsrechtlicher Pflichten normiert.

1. Struktur eines CMS

Nach dem vom Institut der Wirtschaftsprüfer entwickelten Prüfungsstandard „Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980)“ besteht ein ordnungsgemäßes CMS in der Regel insbesondere aus den folgenden Elementen, welche weiter unten dargestellt werden:

- Compliance-Kultur (hier werden insbesondere Compliance-Ziele festgelegt),¹⁸
- Identifikation von Compliance-Risiken,¹⁹

- Kommunikation und Überwachung der Compliance-Regelungen und getroffenen Maßnahmen.²⁰

a) Ziele einer Compliance-Kultur

Wie bereits erörtert, dient die Etablierung einer Compliance-Kultur primär der Prävention (präventive Compliance²¹), mithin der Vorbeugung von Schäden, auch durch eine klare Abgrenzung der verschiedenen Aufgabenbereiche und Kompetenzen. Dabei handelt es sich um einen Ansatz, dessen Inhalt von der jeweiligen Unternehmenskultur abhängig ist. Schadensvorbeugung und Gesetzestreue bedeuten auch Schaffung eines Problembewusstseins, um etwaige Verstöße frühzeitig zu erkennen bzw. zu identifizieren und am Ende auch zu sanktionieren (repressive Compliance²²). Eine Compliance-Kultur soll aber auch dafür Sorge tragen, dass sich sämtliche Mitarbeiter der Organisation an die Gesetze und Regelungen halten: Sind in einer internen Anweisung, Richtlinie, Handbuch o. Ä. die mit dem CMS zu erreichenden Ziele festgelegt (z. B. Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften, Verhinderung von negativer Berichterstattung oder Imageschaden, Stärkung der öffentlichen Wahrnehmung usw.)? Um dies zu gewährleisten, muss eine entsprechende Compliance-Kultur freilich von Leitungspositionen vorgelebt werden.

Sowohl für die Stiftung selbst, für ihre Organmitglieder als auch für die Mitarbeiter sollen Haftungsrisiken vermindert werden. Durch Vorgaben für regel- und gesetzeskonformes Verhalten soll den Handelnden die Möglichkeit gegeben werden, sich gegen eventuelle Vorwürfe der Fahrlässigkeit oder des Vorsatzes zu verteidigen. Potenzielle Haftungsrisiken betreffen dabei nicht nur die Körperschaft, sondern auch deren Organe, vgl. § 69 AO sowie die schuldhaftige Pflichtverletzung gemäß § 280 Abs. 1 i. V. m. §§ 86, 27 Abs. 3, 664 ff. BGB.²³ Dabei dient die Etablierung eines gelebten CMS durchaus auch des Nachweises pflichtgemäßen Handelns im Rahmen einer etwaigen Verletzung steuerrechtlicher Pflichten. So heißt es in Nr. 2.6 AEAO zu § 153 AO: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann ...“.

b) Identifikation von Compliance-Risiken

Um mögliche Risiken zu identifizieren, bedarf es zunächst eines gewissen Bewusstseins, welche Rechtsgebiete risikoreich sein könnten (Risk Assessment). Dazu gibt es ausführliche Darstellungen, auf welche an dieser Stelle verwiesen wird.²⁴

12 Römer, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 21, Rn. 2 ff.

13 Vgl. hierzu ausführlicher Schockenhoff, NZG 2019, 282; Berg, AG 2007, 284 ff.; Schwintowski, NZG 2005, 201 f.; Spindler, WM 2008, 906 f.; Dreher, ZGR 2010, 519; ders., FS Hüffer, 2010, S. 168 ff.

14 Vgl. unter <https://www.bmwgroup.com/de/unternehmen/compliance.html> (Abruf: 26.4.2023) ebenso unter <https://www.thyssenkrupp.com/de/unternehmen/compliance> (Abruf: 26.4.2023).

15 Neudert/Waldner, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 21. Aufl. 2021, Rn. 292c.

16 Römer, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 21, Rn. 5; Koch, in: ders., AktG, 17. Aufl. 2023, § 76, Rn. 13.

17 Vgl. IDW PS 980, Rn. 6.

18 Ausführlich hierzu vgl. Moosmayer, Compliance, 3. Aufl. 2015, Rn. 144 ff.

19 Moosmayer, Compliance, 3. Aufl. 2015, Rn. 144 ff.

20 Moosmayer, Compliance, 3. Aufl. 2015, Rn. 144 ff.

21 Vgl. Schockenhoff, NZG 2019, 283.

22 Vgl. Schockenhoff, NZG 2019, 283.

23 Ausführlicher dazu vgl. Schlüter/Stolte, Stiftungsrecht, 3. Aufl. 2016, Kap. 2, Rn. 73 ff.

24 Vgl. bspw. Mehren, npoR 2020, 15.

Gleichwohl möchten die Autoren an dieser Stelle auf relevante Themenfelder verweisen. Dabei ist das Augenmerk insbesondere regelmäßig auf aktuell besonders wichtige Themen wie Datenschutz, Arbeitsrecht, IT-Sicherheit, Korruption, Vergaberecht, Steuerrecht, Rechnungswesen, Vermögensverwaltung, Mittelverwendung, Geldwäsche zu richten. Ein allgemeiner Regelungskatalog verbietet sich und kann nicht aufgestellt werden, da die jeweils relevanten Regelungen insbesondere abhängig vom Tätigkeitsfeld der Organisation sowie ihrer Größe sind.²⁵

Das größte Risiko einer steuerbegünstigten Organisation besteht im Verlust des steuerbegünstigten Status, mithin ist Sorge dafür zu tragen, dass die Mittel für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden.

c) Kommunikation und Überwachung

Ein effektives CMS kann sein Potential nur entfalten, wenn die Regelungen an alle Mitarbeiter kommuniziert und transparent gestaltet werden. Dabei muss oberstes Gebot Vertraulichkeit sein. Denn ein kompetentes CMS lebt von der Mitwirkung aller Beteiligten. Mitarbeiter dürfen keine Angst haben, Verstöße zu melden.

Überdies ist es notwendig, eine entsprechende Stelle zu schaffen (Compliance Officer). Ob diese extern oder intern etabliert wird, unterscheidet sich je nach Kapazitäten der Organisationen. Jedenfalls entlastet sich der Vorstand durch die Delegation der Compliance Überwachung. Eine solche Stelle garantiert, dass Regelungsverstöße geahndet werden, und garantiert die Überwachung der aufgestellten Regelungen. Vielfach finden sich entsprechende Regelungen zur Übertragung der Compliance Verpflichtungen auf einen Compliance Verantwortlichen bereits in der Satzung.

2. Tax Compliance Management System

Gerade für steuerbegünstigte Stiftungen und Vereine empfiehlt es sich, ein Tax Compliance Management System (TCMS) zu etablieren. Dieses fügt sich ohne Weiteres in das Compliance System ein und beschreibt die regelkonforme Einhaltung und Erfüllung steuerlicher Pflichten und interner Richtlinien innerhalb einer Organisation. Ein TCMS dient der Einhaltung von steuerrechtlichen Regeln: Nur durch die Beibehaltung der mit Anerkennung der Steuerbegünstigung verbundenen Steuerprivilegierung können Vereine und Stiftungen ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen. Die maßgeblichen Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51 ff. AO) sind daher zwingend zu beachten. Dabei sind formelle Grundsätze ebenso wie solche der tatsächlichen Geschäftsführung nach § 63 Abs. 1 AO einzuhalten. Demnach hat die Geschäftsführung die steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar und ausschließlich entsprechend den statutarischen Vorgaben zu verfolgen.

Neben der Optimierung interner Prozesse kann die Einrichtung eines derartigen Systems nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit im Rahmen einer festgestellten Steuerverkürzung sprechen kann.²⁶

Ein TCMS beschreibt die systematischen und organisatorischen Maßnahmen einer Organisation, die zum einen die steuerliche Regelbefolgung sicherstellen, zum anderen aber auch das Leitbild und die Kultur der Organisation berücksichtigen.

Dabei verfolgt das TCMS wesentliche Ziele:

- Vollständige und zeitgerechte Einhaltung sämtlicher steuerlicher Pflichten (insbesondere fristgerechte Abgabe vollständiger und richtiger Steuererklärungen), die sich aus den maßgeblichen gesetzlichen Regelungen und internen Vorgaben ergeben;
- Vermeidung bzw. Reduzierung steuerlicher Risiken (Verlust der Steuerprivilegierung) und bestmögliche Vermeidung von rückwirkenden Steuernachzahlungen;
- Ansehens- und Vertrauensverlust (Reputation) bei Spendern und Zuwendungsgebern sowie der Öffentlichkeit; (steuerbegünstigte) Vereine und Stiftungen sind auf einen einwandfreien Ruf angewiesen;
- Vermeidung von Mittelfehlverwendungen durch ordnungsgemäße Verwendung von Spenden und sonstiger Einnahmen;
- Vermeidung von Begünstigungen Dritter;
- Hohes Maß an Transparenz;
- Reduzierung von Haftungsrisiken für Organe und Mitarbeiter;
- Einführung von Regeln und Arbeitshilfen, die den Organen und Mitarbeitern die Erfüllung der steuerlichen Pflichten erleichtern;
- Schaffen von Vertrauen bei den Mitarbeitern, Partnern, Spendern, Förderern und sonstigen Stakeholdern.

IV. Zusammenfassung

Durch die Einführung der BJR definiert der Gesetzgeber nunmehr, wann bei Stiftungsorganen eine Pflichtverletzung vorliegt und wann nicht. Da der Anwendungsbereich der BJR erst dann eingreift, wenn das entsprechende Organ in Übereinstimmung mit den satzungsmäßigen und gesetzlichen Vorgaben handelt, ist es elementar, dass die verantwortlichen Personen die einzuhaltenden Regeln und Pflichten kennen. Hier kann die Einführung eines CMS einen wichtigen Handlungsrahmen vorgeben, um die für die jeweilige steuerbegünstigte Körperschaft (zentral) einzuhaltenden Regelungen zu spiegeln und deren Einhaltung (unabhängig) regelmäßig zu überprüfen. Geschieht letzteres nicht, besteht die Gefahr, dass das CMS ein zahnloser Papiertiger bleibt.

Benjamin Weber, RA und Partner bei der Deutsche Stiftungsanwälte Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, berät steuerbegünstigte Körperschaften, Privatpersonen und Unternehmen in allen Fragen des Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrechts. Ein Schwerpunkt seiner Tätigkeit stellt hierbei insbesondere sowohl die Einführung von CMS und TCMS als auch die Abwehrberatung gegenüber staatlichen Stellen wegen vermeintlicher Compliance-Verstöße dar.



Marcel Werner, Syndikus-RA und Chefjustiziar bei der Stiftung Mercator GmbH in Essen, berät im Gesellschafts- und Handelsrecht sowie im Steuerrecht und in der Compliance. Davor war er in einer internationalen Anwaltskanzlei in Frankfurt a.M. im Banking & Finance und bei einer international tätigen Wirtschaftskanzlei in Düsseldorf im Bereich M&A tätig.



²⁵ Römer, in: Richter, Stiftungsrecht, 2019, § 21, Rn. 29 ff.

²⁶ Handel, DStR 2017, 1945; Neudert/Waldner, in: Sauter/Schweyer/Waldner (Hrsg.), Der eingetragene Verein, 21. Aufl. 2021, Rn. 601; BMF-Schreiben vom 23.5.2016, BStBl. I 2016, 490.