



Gemeinnützige Kapitalgesellschaften und soziales Unternehmertum im deutschen Recht – die Rechtsformen gGmbH und gAG de lege lata und de lege ferenda

Autorin: Zara Abdeselam Abdel-lah
Herausgeber: Prof. Dr. Ries; Prof. Dr. Eickelberg

Beiträge aus dem Fachbereich Rechtspflege
Nr. 01/2019
Herausgeber der Reihe: Dekan des Fachbereichs Rechtspflege

Gemeinnützige Kapitalgesellschaften und soziales Unternehmertum
im deutschen Recht – die Rechtsformen gGmbH und gAG de lege lata
und de lege ferenda

Bachelorarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades eines Bachelor of Laws (LL.B.)

im Studiengang

Recht im Unternehmen

an der

Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

vorgelegt von Zara Abdeselam Abdel-lah

Erstkorrektor: Prof. Dr. Peter Ries

Zweitkorrektor: Prof. Dr. Jan Eickelberg

Eingereicht am: 03.12.2018

Gliederung

A. Einleitung	1
B. Die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften nach geltendem Recht	2
I. Deutsches Gemeinnützigkeitsrecht – Grundzüge/Prinzipien	2
1. Rechtshistorische Grundlegung	3
2. Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (§§ 51 bis 68 AO).....	4
a) Gemeinnützige Körperschaften	5
b) Steuerbegünstigte Zwecke.....	7
aa) Gemeinnützige Zwecke, § 52 AO.....	7
bb) Mildtätige Zwecke, § 53 AO	10
cc) Kirchliche Zwecke, § 54 AO.....	11
3. Verdeutlichung der Zweckrichtung - Prinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts	11
a) Selbstlosigkeit, § 55 AO	11
b) Ausschließlichkeit, § 56 AO.....	13
c) Unmittelbarkeit, § 57 AO	14
II. Die gemeinnützige GmbH (gGmbH)	15
1. Bedeutung in der Gesellschaft – Verbreitung/Vorkommen	16
a) Zahlen und Fakten	16
b) Entwicklung und Eignung.....	16
2. Das GmbHG als rechtliche Grundlage der gGmbH	17
a) Sonderstatus der gGmbH.....	17
b) Die gUG als Sonderform der gGmbH.....	18
3. Errichtung/Gründung und Struktur.....	19
a) Allgemeines	19
b) Gesellschaftsvertrag/ Satzungsgestaltung	20
aa) Gesellschaftszweck und Unternehmensgegenstand	20
bb) Mustersatzung der Finanzverwaltung (Anlage 1 zu § 60 AO).....	21
cc) Individuelle Satzungsgestaltung	22

c)	Gründungsprozess (einer gGmbH) - Neugründung	23
aa)	Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft	23
bb)	Stadien der Gründung (bei Neugründung)	24
cc)	Anmeldung und registergerichtliches Verfahren	25
d)	Weitere Entstehungsformen - Umwandlung und Umwidmung.....	26
aa)	Umwandlung.....	26
bb)	Umwidmung (GmbH in gGmbH)	27
cc)	Praxisrelevante Umwandlungen und Anwendungsbereiche	28
e)	Firmierung der gemeinnützigen GmbH bzw. UG	29
4.	Stammkapital, Geschäftsanteile und Gesellschafter	30
a)	Gesellschaftskapital und Geschäftsanteile	31
b)	Kapitalerhaltung und Vermögensbindung.....	32
aa)	Ergebnisverwendung	33
bb)	Thesaurierungszwang bei der UG.....	33
c)	Gesellschafter	34
5.	Geschäftsführung, Vertretung und Organe.....	35
a)	Gesellschafterversammlung	35
b)	Geschäftsführung.....	36
aa)	Vertretung	37
bb)	Corporate bzw. Non-Profit Governance	38
cc)	Compliance	39
c)	Kontrollgremien (Aufsichtsrat/Beirat).....	40
6.	Haftung	41
7.	Steuerrechtliche Aspekte	43
a)	Besteuerung der Gesellschaft – „Vier-Sphären-Modell“.....	43
b)	Steuerliche Konsequenzen bei Wegfall/ Aberkennung der Gemeinnützigkeit	45
8.	Beendigung der gGmbH.....	46
aa)	Auflösung und Liquidation.....	46

bb) Krise und Insolvenz.....	47
III. Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG)	48
1. Bedeutung in der Gesellschaft – Verbreitung /Vorkommen	49
2. Das AktG als rechtliche Grundlage der gAG	50
3. Errichtung, Gründung und Struktur.....	50
4. Gesellschaftsvertrag	51
5. Vorstand, Aufsichtsrat und Organe.....	53
a) Vorstand	53
aa) Corporate Compliance	54
bb) Vertretung.....	56
b) Aufsichtsrat	56
6. Aktionäre und Hauptversammlung	57
a) Aktionäre.....	57
b) Hauptversammlung	58
7. Haftung	59
8. Steuerrechtliche Aspekte	59
9. Beendigung der gAG.....	60
IV. Deutsches Gemeinnützigkeitsrecht de lege ferenda	60
1. Reformthesen des 72. Deutschen Juristentages (DJT)	60
a) Thesen zum allgemeinen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts.....	61
b) Thesen zu einer übergreifenden Regelung der rechtlichen Rahmenbedingungen	63
c) Thesen zu zivil- und gesellschaftsrechtlichen Fragen.....	64
2. Gemeinnützige Personengesellschaften de lege ferenda?	65
3. Internationale Vorbilder für das nationale Gemeinnützigkeitsrecht	66
a) Zur Rechnungslegungs- und Transparenzkultur.....	66
b) Zur staatlichen Aufsicht.....	67
c) Zur NPO-Governance	68
d) Zum Rechtsformangebot.....	69

4. Stellungnahme/ Kritik	69
C. Soziales Unternehmertum – „Vierter Sektor“	71
I. Begriffsbestimmung und Bedeutung von „Social Entrepreneurship (SE)“	72
II. Bedeutung und Verbreitung (Dritter Sektor als Schnittstelle)	75
III. Vorreiter auf europäischer Ebene – soziale Ziele unternehmerisch erreichen.	76
D. Ausblick	77

Literaturverzeichnis

- Altmeyden, Holger/ Roth, Günter Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
Kommentar,
8. Auflage, München, 2015,
zit: Altmeyden/Roth/*Bearbeiter*, § ... Rn.
- Bartl, Harald/ Bartl, Angela/ Fichtelmann, Helmar/ Koch, Detlef/ Schlarb, Eberhard/ Schmitt, Michaela GmbH-Recht,
Kommentar,
7. Auflage, Heidelberg, 2014,
Zit: *Bearbeiter* in: Bartl/Bartl/Fichtelmann, GmbHG, § ... Rn. ...
- Baumbach, Adolf (Begr.) Handelsgesetzbuch,
mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Kapitalmarktrecht, Transportrecht (ohne Seerecht),
Kurzkomentar,
38. Auflage, München, 2018,
zit.: Baumbach/Hopt/*Bearbeiter*, HGB § ... Rn.
- Baumbach, Adolf (Begr.)/ Hueck, Alfred Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
Kurzkomentar,
21. Auflage, München, 2017,
zit: Baumbach/Hueck/*Bearbeiter*, GmbHG § ... Rn.
- Bayer, Walter/ Hoffmann, Thomas Gemeinnützige Aktiengesellschaft,
AG 2007, R347 – R350.
- Bayer, Walter/ Hoffmann, Thomas Neue gemeinnützige Aktiengesellschaften,
AG 2008, R531 – R532.
- Becker, Alexander Das Recht auf Scheitern einer gemeinnützigen

- Körperschaft,
FR 2008, 909 – 911.
- Bokelmann, Gunther Der Einblick in das Handelsregister,
DStR 1991, 945 – 951.
- Bono, Maria Laura NPO Controlling,
Professionelle Steuerung sozialer Dienstleistungen,
Stuttgart, 2006,
zit: Bono, NPO-Controlling, S.
- Brouwer, Tobias Compliance in Verbänden und gemeinnützigen
Körperschaften,
Typische Compliance-Felder und Implementierung
von Compliance-Systemen (mit Risikoanalyse),
AnwBl 2010, 663 - 665.
- Buchna, Johannes/ Leichinger, Ca- Gemeinnützigkeit im Steuerrecht,
rina/ Seeger, Andreas/ Brox, Wil- Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stif-
helm tungen und andere Körperschaften – Steuerliche
Spendenbehandlung,
11. Auflage, Achim, 2015,
zit: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S.
- Bürgers, Tobias/ Körber, Thorsten Aktiengesetz,
Kommentar,
4. Auflage, Heidelberg, 2017,
zit.: *Bearbeiter* in Bürgers/Körber, AktG, § ... Rn.
....
- Erle, Bernd/ Sauter Thomas Körperschaftsteuergesetz,
Kommentar,
3. Auflage, Heidelberg, 2010,
zit: *Bearbeiter* in Erle/Sauter, KStG, § ... Rn.

- Fischer, Peter
Gemeinnützigkeit und Zeitgeist,
DStR 2018, 1394 – 1398.
- Fleischer, Holger
Das unternehmerische Ermessen des GmbH-Geschäftsführers und seine GmbH-spezifischen Grenzen, NZG 2011, 521 – 527.
- Fuchs, Rainer
Die gemeinnützige GmbH,
Eine Alternative zum eingetragenen Verein oder zur Stiftung?
Zit.: Fuchs, gGmbH, S.
- Goette, Wulf/ Habersack, Mathias
Münchener Kommentar zum Aktiengesetz,
Band 1,
§§ 1- 75,
4. Auflage, München, 2016,
zit.: MüKoAktG/*Bearbeiter*, § ... Rn.
- Göse, Sebastian
Sozialunternehmen,
Berlin, 2017,
zit.: Göse, S.
- Grigoleit, Hans Christoph
Aktiengesetz,
Kommentar,
München, 2013,
zit: Grigoleit/*Bearbeiter*, AktG, § ... Rn.
- Herrmann, Carl (Begr.)/ Heuer
Gerhard (Begr.)/ Raupach, Arndt
(Begr.)
Einkommenssteuer- und Körperschaftssteuerge-
setz,
Kommentar,
Loseblattsammlung Stand Oktober 2018 (288. Lie-
ferung), Köln,
zit: *Bearbeiter* in Herrmann/Heuer/Raupach,
EStG/KStG, § ... Rn.

- Heuermann, Bernd/ Brandis, Peter Blümich,
EStG – KStG – GewStG,
Kommentar,
Band 4: §§ 1- 40 KStG, §§ 27 – 54a KStG a.F., §§
1- 37 GewStG,
Loseblattsammlung Stand August 2018 (143. Er-
gänzungslieferung), München,
zit: Blümich/*Bearbeiter*, KStG, § ... Rn.
- Horn, Diana Die gemeinnützige GmbH vor dem Hintergrund des
Steuer- und Gesellschaftsrechts,
Hamburg, 2008,
zit: Horn, gGmbH, S.
- Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung,
Spitaler, Armin Kommentar,
Loseblattsammlung Stand August (249. Lieferung),
Köln,
zit: *Bearbeiter* in H/H/S, § ...AO Rn.
- Hüttemann, Rainer Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht,
4. Auflage, Köln, 2018,
zit: Hüttemann, GuSpR Rn.
- Hüttemann, Rainer Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezoge-
ner Fördertatbestand – Funktion, Stand und Re-
formfragen,
FR 2016, 969 - 975
- Hüttemann, Rainer Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftli-
chen Engagements und seine Auswirkungen auf
das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht,
DB 2007, 2053 - 2059.
- Hüttemann, Rainer Empfiehlt es sich, die rechtlichen Rahmenbedin-
gungen für Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-

- Organisationen übergreifend zu regeln?,
NJW-Beil 2018, 55 – 58.
- Kahlert, Günter/ Eversberg, Horst Insolvenz und Gemeinnützigkeit,
ZIP 2010, 260 – 263.
- Klein, Franz (Begr.)/ Orlopp, Gerd
(Begr.) Abgabenordnung,
Kommentar,
13. Auflage, München, 2016,
zit: Klein/*Bearbeiter*, AO, § ... Rn.
- Koenig, Ulrich Abgabenordnung,
§§ 1 - 368,
Kommentar,
3. Auflage, München, 2014,
zit: Koenig/*Bearbeiter*, AO, § ... Rn.
- Kolhoff, Ludger/ Grunwald Klaus Aktuelle Diskurse in der Sozialwirtschaft I,
Wiesbaden, 2018,
zit.: Kolhoff/Grunwald, S.
- Korintenberg, Werner (Begr.) Gerichts- und Notarkostengesetz,
Kommentar,
20. Auflage, München, 2017,
zit. Korintenberg/*Bearbeiter* GNotKG § ... Rn.
- Kornblum, Udo Bundesweite Rechtstatsachen zum Unternehmens-
und Gesellschaftsrecht (Stand 1.1.2018),
GmbHHR 2018, 669 – 680.
- Kort, Michael Vorstandshandeln im Spannungsverhältnis zwi-
schen Unternehmensinteresse und Aktionärsinte-
resse,

AG 2012, 605 - 610.

- Kort, Michael
Verhaltensstandardisierung durch Corporate Compliance,
NZG 2008, 81 – 86.
- Kötz, Hein/ Rawert, Peter/ Schmidt, Karsten/ Walz, Rainer
Non Profit Law Yearbook 2002,
Köln, 2003,
zit: *Bearbeiter*, Non Profit Law, S.
- Krüger, Wolfgang/
Rauscher, Thomas
Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die
Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
Band 1, §§ 1-34,
3. Auflage, München, 2018,
zit: *MüKoGmbHG/ Bearbeiter*, § ... Rn.
- Lammerding Jo/ Scheel, Thomas/ Brehm, Bernhard
Abgabenordnung,
Finanzgerichtsordnung,
einschließlich Steuerstrafrecht,
16. Auflage, Achim, 2012,
zit: Lammerding/Scheel/ Brehm, AO/FGO, S.
- Leisner-Egensperger, Anna
Die Selbstlosigkeit im Gemeinnützigkeitsrecht,
DStZ 2008, 292-300.
- Lippross, Otto-Gerd/ Seibel, Wolfgang
Basiskommentar Steuerrecht,
Loseblattsammlung Stand November 2018 (110.
Lieferung), Köln,
zit: *Bearbeiter* in Lippross/Seibel, § ... AO Rn.
- Lutter, Marcus/ Hommelhoff, Peter
GmbH-Gesetz,
Kommentar,

19. Auflage, Köln, 2016,
Zit: *Bearbeiter* in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § ...
Rn.
- Michalski, Lutz (Begr.)/ Heidinger, Andreas/ Leible, Stefan/ Schmidt, Jessica
Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz),
Band I,
Systematische Darstellungen,
§§ 1 – 34 GmbHG,
Band II,
§§ 35 – 88 GmbHG, EGGmbHG,
3. Auflage, München, 2017,
zit: MHLS/*Bearbeiter* GmbHG § ... Rn.
- Möslein, Florian
Bedarf es einer Europäischen Rechtsform für soziales Unternehmertum?
EWS Die erste Seite 2015, Nr. 5.
- Möslein, Florian
Reformperspektiven im Recht sozialen Unternehmertums,
ZRP 2017, 175 – 179.
- Müller, Hans-Friedrich
Die gesetzliche Rücklage bei der Unternehmergesellschaft,
ZGR 2012, 81 -112.
- Musil, Andreas
Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften,
DStR 2009, 2453 – 2459.
- Oberbeck, Petra/ Winheller Stefan
Die gemeinnützige Unternehmergesellschaft
Die Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG als Stolperstein?
DStR, 2009, 516 – 519.
- Omlor, Sebastian
Die gemeinnützige Societas Unius Personae („gSUP“),

- Eine zukünftige Protagonistin der europäischen Zivilgesellschaft?
NZG 2015, 665 – 670.
- Ossola-Haring, Claudia Die GmbH mit kommunaler Beteiligung und die gemeinnützige GmbH,
Handbuch für Geschäftsführer und Gesellschafter,
3. Auflage, 2009, Stuttgart,
zit.: Ossola-Haring, S.
- Prinz, Ulrich/ Winkeljohann, Norbert Beck'sches Handbuch der GmbH, Gesellschaftsrecht - Steuerrecht
5. Auflage, München, 2014,
zit: GmbH-HB/ *Bearbeiter*, § ... Rn.
- Rast, Florian Perspektiven der Förderung sozialen und nachhaltigen Unternehmertums im Rahmen des EU-Beihilferechts – zugleich ein Beitrag zum Kriterium Selektivität,
EWS 2018, 142 – 148.
- Rawert, Peter Gute Taten und das Recht: Regelungsbedarf bei Non-Profit-Organisationen?
AnwBl Online 2018, 719 – 725.
- Reimer, Ekkehart/ Waldhoff, Christian Mitgliedervergünstigungen bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften,
FR 2002, 318 - 326.
- Rentzsch, Christina Strategien zivilgesellschaftlicher Organisationen im Umgang mit Veränderungen,
Zwischen Pragmatismus und Idealismus,
Wiesbaden, 2018,
zit: *Rentzsch*, S.
- Rödder, Thomas/ Herlinghaus, Andreas/ Neumann, Ralf Körperschaftsteuergesetz,
Kommentar,

1. Auflage, Köln, 2015,
 zit: *Bearbeiter* in Rödter/Herlinghaus/Neumann,
 KStG, § ... Rn.
- Rohde Andreas/ Engelsing, Lutz Gemeinnützige GmbH,
 GmbH-Musterverträge Bd. 9,
 Bonn, 2006,
 zit: Rhode/Engelsing, S.
- Römermann, Volker Münchner Anwalts Handbuch,
 GmbH-Recht,
 4. Auflage, München, 2018,
 zit.: MAH GmbHR/Schindler, § ... Rn.
- Schauhoff, Stephan Handbuch der Gemeinnützigkeit,
 Verein, Stiftung, GmbH,
 3. Auflage, München, 2010,
 zit: Schauhoff/*Bearbeiter*, Hdb. GemR, § ... Rn.
- Schauhoff, Stephan/ Kirchhain, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemein-
 Christian nützige Körperschaften und deren Förderer,
 Zum Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes,
 FR 2013, 301 – 314.
- Schlüter, Andreas Die gemeinnützige GmbH (I),
 Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und
 steuerliche Anerkennung,
 GmbHR 2002, 535 – 541.
- Schmidt, Karsten Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch,
 Band 1,

- §§ 1- 104a,
4. Auflage, München, 2016,
zit: MüKoHGB/*Bearbeiter*, § ... Rn.
- Schmidt, Karsten/ Lutter, Marcus Aktiengesetz,
Kommentar,
2. Auflage, Köln, 2015,
zit.: *Bearbeiter* in Schmidt/Lutter, AktG, § ... Rn.
- Schmitt, Joachim/ Hörtnagl, Robert Umwandlungsgesetz,
Umwandlungssteuergesetz,
8. Auflage, München, 2018,
zit.: Schmitt/Hörtnagl/Stratz/*Bearbeiter* UmwG § ...
Rn.
- Scholz, Franz (Begr.) GmbHG,
Kommentar zum GmbH-Gesetz in 3 Bänden,
Band I: §§ 1-34, Band II: §§ 35-52; Band III: §§ 53-
85,
12., 11., 11. Auflage, Köln, 2018/2014/2015,
zit.: Scholz/*Bearbeiter*, GmbHG, § ... Rn.
- Schunk, Martin Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO,
Stand der Forschung,
npoR 2016, 53 – 57.
- Schüppen, Matthias/ Schaub, Bern- Münchner Anwalts-Handbuch,
hard Aktienrecht,
3. Auflage, München, 2018,
zit.: MAH AktienR/*Bearbeiter*, § ... Rn.
- Seebach, Daniel Die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)
in der notariellen Praxis,
RNotZ 2013, 261- 284.

- Spießhofer, Birgit Compliance und Corporate Social Responsibility,
NZG 2018, 441- 447.
- Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), Hüttemann, Rainer Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag,
Empfiehl es sich, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln?
Band I, Gutachten Teil G,
München, 2018,
zit: Hüttemann, Gutachten, G
- Tipke, Klaus/ Kruse, Wilhelm Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung,
Kommentar zur AO und FGO inkl. Steuerstrafrecht,
Loseblattsammlung Stand Oktober 2018, (154. Lieferung), Köln,
zit: *Bearbeiter* in Tipke/Kruse, § ... AO Rn.
- Ullrich, Benjamin D. Die gemeinnützige GmbH nach dem MoMiG,
Gemeinnützige Unternehmergesellschaft und Verzinsung von „eigenkapitalersetzenden“ Gesellschafterdarlehen?
GmbHHR 2009, 750-759.
- Ulmer, Peter/ Habersack, Matthias/Löbbecke, Marc Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG),
Band 1, §§ 1-12 GmbHG,
2. Auflage, 2013, Tübingen
Zit: Ulmer/Habersack/Löbbecke/*Bearbeiter* GmbHG § ... Rn.
- von Holt, Thomas/ Koch, Christian Gemeinnützige GmbH,
3. Auflage, München, 2015,
zit: von Holt/Koch, gGmbH Rn.

- Von Holt, Thomas/ Koch, Christian Nonprofit Governance in der Wohlfahrtspflege – zeitgemäße Strukturen am Beispiel der gemeinnützigen GmbH,
DStR 2009, 2492- 2495.
- Wachter, Thomas Änderungen im Firmenrecht der GmbH,
GmbHHR 2013, R145-R146.
- Wallenhorst, Rolf/ Halaczinsky, Raymond Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften,
Handbuch für Beratung und Praxis,
7. Auflage, München, 2017,
zit: *Bearbeiter* in W/H, Kap. ... Rn.
- Walz, W. Rainer Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor,
Köln, 2004,
zit.: Walz, RuT, S.
- Wedemann, Frauke Gemeinnützige Personengesellschaften?
NZG 2016, 645 - 650.
- Wedemann, Frauke Gemeinnützige Personengesellschaften?
NZG 2016, 645 – 650.
- Weidmann, Christina/ Kohlhepp, Ralf Die gemeinnützige GmbH,
Errichtung, Geschäftstätigkeit und Besteuerung einer gGmbH,
3. Auflage, Wiesbaden, 2014,
zit: Weidmann, gGmbH, S.
- Weitemeyer, Birgit Reformbedarf für den Dritten Sektor?
NJW 2018, 2275 -2780.

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Amtsgericht
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Allg.	allgemein
Alt.	Alternative
AnwBl	Anwaltsblatt
AnwBl Online	Anwaltsblatt Online
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
Bd.	Band
Begr. RegE	Begründung zum Regierungsentwurf
Beschl.	Beschluss
betr.	betreffend
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bun- desfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BlnJGebBefrG	Justizgebührenbefreiungsgesetz Berlin
BlnZuwV	Zuweisungsverordnung Berlin

BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
Bzw.	beziehungsweise
CIO	Charitable Incorporated Organisation
CMS	Compliance ManagementSystem
CSR	Corporate Social Responsibility
DCGK	Deutschen Corporate Governance Kodex
ders.	derselbe
DJT	Deutscher Juristentag
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
dt.	deutsch
e.V.	Eingetragener Verein
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Ehrenamtsstärkungsgesetz	Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts
Einl.	Einleitung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europäische Union
EuSEF	Europäische Fonds für soziales Unter- nehmertum (European Social Entrepre- neurship Funds)
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuer- recht
f.	folgend
F.A.Z.	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FamFG	Familienverfahrensgesetz
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	FinanzRundschau
gAG	Gemeinnützige Aktiengesellschaft
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung

GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
Ggf.	gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit be- schränkter Haftung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GNotKG	Gerichts- und Notarkostengesetz
GRC	Governance Risk Management Compli- ance
GrStG	Grundsteuergesetz
gUG	Gemeinnützige Unternehmergeellschaft
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
Hdb.	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
HRegGebV	Handelsregistergebührenverordnung
HRV	Handelsregisterverordnung
HS.	Halbsatz
i.d.F.	In der Fassung
i.Gr.	In Gründung
i.H.v	In Höhe von
i.L.	in Liquidation
i.S.d.	Im Sinne des
i.S.v.	Im Sinne von
i.V.m.	In Verbindung mit
InsO	Insolvenzordnung
JGebBefrG	Gesetz über Gebührenbefreiung, Stun- dung und Erlass von Kosten im Bereich der Gerichts-barkeiten (Justizgebührenbe- freiungsgesetz)
Jhd.	Jahrhundert
JStG	Jahressteuergesetz
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft

KStG	Körperschaftssteuergesetz
LG	Landesgericht
lit.	lat. littera (Buchstabe)
LPartG	Gesetz über die eingetragene Lebenspartnerschaft
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
NGO	Nichtregierungsorganisation
NJ	Neue Justiz
NJW-Beil	Neue Juristische Wochenschrift - Beilage
NPO	Non-Profit-Organisation
npoR	Zeitschrift für das Recht der Nonprofit Organisationen
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite, Satz
SE	Social Entrepreneurship, soziales Unternehmertum
sog.	sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetzes
StEStG	Staatseinkommensteuergesetz
StPO	Strafprozessordnung
SUP	Societas Unius Personae

u.a.	unter anderem
UG	Unternehmergeellschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz
urspr.	ursprünglich
Urt.	Urteil
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
Vgl.	Vergleiche
vorg.	vorgehend
WKN	Wertpapierkennnummer
z.B.	Zum Beispiel
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
ZiviZ	Zivilgesellschaft in Zahlen
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZuwV	Verordnung über die Zuweisung amtsgerichtlicher Zuständigkeiten (Zuweisungsverordnung)

A. Einleitung

„Es gibt nichts Gutes, außer man tut es“¹ textete einst der scharfsinnige Schriftsteller Erich Kästner. Bürgerliches Engagement und Verantwortung für das Gemeinwesen ist die Basis einer jeden Non-Profit-Organisation (NPO) im Dritten Sektor.² Dabei liegt der Ursprung des Terminus „Dritter Sektor“ in den USA, wo der Soziologe Etzioni in den 70er-Jahren auf die Existenz hinsichtlich „a third alternative, indeed sector (...) between the state and the market“ aufmerksam gemacht hat.³ Somit werden NPO in den Sozialwissenschaften als Institutionen bezeichnet, die weder dem Staat noch dem Markt zuzurechnen sind, mithin als Phänomen der „Zivilgesellschaft“ zwischen diesen verortet sind.⁴ Ihre Genese wird damit erklärt, dass Staat und Wirtschaft nicht alle gesellschaftlichen Bedürfnisse befriedigen können, was die steuerliche Privilegierung der überwiegend „gemeinnützig“ tätigen NPOs erklärt.⁵ Durch diese Steuerbegünstigung trägt der deutsche Gesetzgeber ihrer sozialwirtschaftlichen Bedeutung sowie ihrer primären Ausrichtung am Gemeinwohl und nicht in erster Linie an eigenwirtschaftlichen Zwecken Rechnung. „Non-Profit“ bedeutet also nicht unbedingt „No-Profit“, sondern vielmehr auch „Not-[only]-for-Profit“, weshalb die Abgrenzung zwischen Eigen- und Gemeinwohl nicht immer trivial ist.⁶

„NPO“ oder „Dritter Sektor“ stellen in Deutschland keine Rechtsbegriffe dar, so dass sie in rechtlicher Sicht durch sektorneutrale und sektorspezifische Vorschriften erfasst werden, wobei zu Letztgenannten insbesondere das Gemeinnützigkeitsrecht zählt.⁷ Dieses gibt jedoch keine bestimmte Rechtsform vor, um den Gemeinnützigkeitsstatus zu erlangen, sondern lässt sich in einer Vielzahl von Körperschaften facettenreich gestalten.⁸ Allerdings liegt an der Schnittstelle zwischen zivilgesellschaftlicher Verantwortung und wirtschaftlicher Betätigung die besondere Bedeutung der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, wobei ein spezieller Fokus hier der gemeinnützigen GmbH gilt.⁹ Denn gerade diese Rechtsform bietet ein flexibles „Instrument“ zur Umsetzung gemeinwohlorientierter Ziele, indem sie die kombinierte Verbindung ökonomischer und gemeinnütziger Zwecke zulässt. Auch wenn der NPO-Bereich noch immer von Vereinen und Stiftungen

¹ Abgedruckt bei Marcel Reich-Ranicki, Beitrag in der F.A.Z. urspr. v. 23.02.1974, http://www.faz.net/aktuell/feuilleton/buecher/2_3134/ueber-erich-kaestner-der-dichter-der-kleinen-freiheit-12244223.html abgerufen am 30.11.2018 um 21:00 Uhr.

² Hüttemann, Gutachten, G 61.

³ Zimmer/Priller, S.18.

⁴ Hüttemann, Gutachten, G 10.

⁵ Hierzu und zum Folgenden, von Holt/Koch, gGmbH Rn. 1.

⁶ Hüttemann, Gutachten, G 10.

⁷ Igl, Non Profit Law, S. 21.

⁸ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 2.

⁹ Hierzu und zum Folgenden, Weidmann, gGmbH, S. 2 f; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 1 f.

dominiert wird, zeigt sich dennoch ein Wandel der Rechtsformwahl hin zu gemeinnützigen Kapitalgesellschaften im Allgemeinen und der GmbH im Besonderen.¹⁰ Dies, gerade bei größeren Einrichtungen und sozialen Dienstleistern (etwa im Gesundheitswesen und der Daseinsvorsorge), um so mit der wachsenden Komplexität der sozialstaatlichen Aufgaben (effektiv) Schritt halten zu können, die mit den sich stetig ändernden politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen einhergehen und zunehmender Kostendruck verursachen. Auch deshalb hat sich der diesjährige Deutsche Juristentag mit der Frage beschäftigt, ob und inwiefern ein zivil- und gesellschaftsrechtlicher Reformstau *de lege lata* im NPO-Sektor besteht, und ob das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht mit seiner derzeitigen „*gesellschaftsrechtlichen Ersatzfunktion*“ *de lege ferenda* mit zivil-, handels- und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen harmonisiert werden sollte.¹¹ Eng verknüpft, aber dennoch unabhängig und parallel hierzu wird in ausländischen Rechtskreisen und auf europäischer Ebene engagiert über innovative Modelle sozialen Unternehmertums diskutiert, was auch die nationalen Reformperspektiven belebt.¹²

B. Die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften nach geltendem Recht

I. Deutsches Gemeinnützigkeitsrecht – Grundzüge/Prinzipien

Gleichzeitig ist eine rasante Entwicklung des gemeinnützigen Sektors in der Bundesrepublik Deutschland zu verzeichnen.¹³ Zunächst bietet es sich allerdings an, das begriffliche Verständnis der „*Gemeinnützigkeit*“ historisch zu skizzieren, da diese Bezeichnung in der Bevölkerung oft in einem weiten und vielfältigen Sinne verstanden wird.¹⁴ Gemeinhin wird der Gemeinnützigkeitsbegriff synonym mit dem des „*Dritten Sektors*“ sowie dem des „*Non-Profit-Sektors*“ und deren Organisationen, namentlich den NPOs und NGOs verwendet.¹⁵ Die letztgenannten Organisationsformen werden meist im Dienste und zum Wohle der Allgemeinheit tätig, sodass sie nicht selten als Interessenvertreter der „*Zivilgesellschaft*“¹⁶ in sozialen Bereichen, insbesondere in der Wohlfahrtspflege, Bildung

¹⁰ Hierzu und zum Folgenden, *Hallmann* in *Zimmer* NPO, S. 17.

¹¹ Hüttemann, Gutachten, G 16.

¹² Möslein, ZRP 2017, 175.

¹³ Vgl. ZiviZ-Survey 2017, S. 10, <https://www.ziviz.info/ziviz-survey-2017> abgerufen am 03.10.18 um 10:56 Uhr; von Holt/Koch, *gGmbH* Rn. 1.

¹⁴ Schauhoff/*Schauhoff*, Hdb. GemR, Grundlegung Rn. 10.

¹⁵ *Rentzsch*, S. 9.

¹⁶ Hüttemann, *GuSpR* Rn. 1.5.

und Kinderbetreuung in Erscheinung treten.¹⁷ Ihr kennzeichnendes gesellschaftliches Engagement ist durch die Nähe des „*gemeinnützigen Sektors*“ zum Deutschen Staat rechtshistorisch begründet.¹⁸

1. Rechtshistorische Grundlegung

Schon im römisch-kanonischen Recht wurde - basierend auf dem Codex Iustinianus – das Dogma der sog. „*piae causae*“ geschaffen, worunter kirchlich-religiöse sowie soziale Angelegenheiten verstanden und gefördert wurden.¹⁹ Im weiteren Verlauf der Geschichte begegnete man den ersten gesetzlichen Bestimmungen zum deutschen Gemeinnützigkeitsrechts im 19. und 20. Jhd. vorwiegend in Einzelsteuergesetzen²⁰ oder Verordnungen.²¹ Im Jahre 1906 wurde z.B. § 1 des preußischen EStG vom 24.06.1891 geändert indem dort ein zweiter Absatz ergänzt wurde, welcher eine Befreiung von der Steuerpflicht für die GmbH vorsah, „*deren Einkünfte satzungsgemäß ausschließlich zu gemeinnützigen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken zu verwenden*“ waren (§ 1 Abs. 2 preußisches EStG).²² Auf preußischer Rechtsfortbildung fußend, etablierten sich Regelungen zu Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit zunehmend in den neuen Reichssteuergesetzen, nachdem die Steuerhoheit der Länder nach dem Ersten Weltkrieg auf das Deutsche Reich übergegangen war.²³ Als ein in diesem Zuge nennenswertes Ergebnis ist das KStG von 1920 sowie die dazugehörige KSt-Durchführungsverordnung von 1922 mit den enthaltenen Begriffen der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke anzuführen.²⁴ Noch vor dem Zweiten Weltkrieg wurden die allgemeinen Gemeinnützigkeitsbestimmungen zusammengefasst und in den §§ 17 bis 19 des StAnpG²⁵ vom 16.10.1934 erstmals einheitlich für alle Steuerarten geregelt.²⁶ Zur Durchführung erging hierzu die GemVO²⁷ vom 16.12.1941, welche durch nationalsozialistisches Gedankengut geprägt war.²⁸ Daher war nach Kriegsende eine Neufassung der GemVO²⁹ aus rechtsstaatlichen Gründen geboten, sodass sie zunächst durch alliierte Kontrollratsgesetze (1945/1946) abgeändert wurde und nach einer erneuten Anpassung im Jahre 1953 schließlich bis zum Erlass der AO vom 01.01.1977 in

¹⁷ Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, Grundlegung Rn. 10; Rentsch, S. 1.

¹⁸ Rentsch, S. 1.

¹⁹ Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, Grundlegung Rn. 15.

²⁰ Z.B. Hüttemann, GuSpR Rn. 1.16 hinweisend auf § 6 Nr. 10 des Sächsischen StEStG.

²¹ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 8.

²² Hüttemann, GuSpR Rn. 1.16.

²³ Hüttemann, GuSpR Rn. 1.16 f.

²⁴ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 21; Hüttemann, GuSpR Rn. 1.17.

²⁵ Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934, RGBl. 1934 I S. 925.

²⁶ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 8; Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 21.

²⁷ GemVO v. 16.12.1941, RStBl. 1941 S. 937.

²⁸ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 21.; R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 8.

²⁹ Gemeinnützigkeitsverordnung v. 14.12.1953, BGBl. 1953 I S. 1592.

Kraft blieb.³⁰ Seither hat sich der steuerliche Gemeinnützigkeitsbegriff, der insbesondere in den 30er Jahren auch maßgeblich von der Rechtsprechung entwickelt wurde, historisch gefestigt und bis heute – gewissermaßen als „*Allgemeiner Teil*“ - in den §§ 51 ff. AO seinen festen Platz eingenommen.³¹

2. Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (§§ 51 bis 68 AO)

Im Wesentlichen ist das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51-68 AO) im dritten Abschnitt mit der Bezeichnung „*Steuerbegünstigte Zwecke*“ des zweiten Teils (Steuerschuldrecht) der AO normiert.³² Dabei kommt § 51 AO trotz seiner systematisch eröffnenden Stellung nicht die Bedeutung einer Einleitungs- oder Grundnorm zu.³³ Vielmehr dient er der Gesetzessystematik sowie dazu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Körperschaftsbegriff legal zu definieren.³⁴ Dem Wortlaut des § 51 Abs. 1 S.1 AO zufolge bilden „*Steuerbegünstigte Zwecke*“ den Oberbegriff für gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) oder kirchliche Zwecke (§ 54 AO).³⁵

Ferner stellt Satz 2 des § 51 Abs. 1 AO klar, dass lediglich eine Körperschaft i.S.d. KStG Subjekt einer Steuerbegünstigung gemäß §§ 52-68 AO sein kann.³⁶ Durch den darin enthaltenen Verweis auf das KStG ist es gesetzgeberischen Willens nur solche Gesellschaften in den Genuss der steuerlichen Privilegierung kommen zu lassen, welche den qualifizierten Vorgaben der §§ 51 ff. AO genügen und nach dem gesetzlichen Katalog in § 1 Abs. 1 KStG als „*Körperschaft*“ gelten.³⁷

Des Weiteren haben sämtliche steuerbegünstigte Körperschaften spezielle Grundsätze im Rahmen ihrer ideellen Tätigkeit zwingend zu beachten, vgl. §§ 55- 58 AO.³⁸ An diese Grundsätze anknüpfend fordern die §§ 59-63 AO nicht nur, dass sich aus der Satzung der Körperschaft explizit ihr steuerbegünstigter Zweck ergibt, sondern auch, dass die Zweckverfolgung nach Maßgabe der Ausschließlichkeit, Selbstlosigkeit und Unmittelbarkeit erfolgt und in der Satzung verankert wird.³⁹ Hiermit geht auch eine Bindung des geschäftsführenden Organs einher, da gemäß § 59 HS. 2 AO die tatsächliche Geschäftsführung diesen Sat-

³⁰ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 22; Schauhoff/*Schauhoff*, Hdb. GemR, Grundlegung Rn. 26.

³¹ Hüttemann, FR 2016, 969.

³² GmbH-HB/ *Helm/Haaf*, § 22 Rn. 2.

³³ *Musil* in H/H/S, § 51 AO Rn. 6.

³⁴ § 51 Abs. 1 S. 1 AO neu gefasst durch JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I, 2794; *Musil* in H/H/S, § 51 AO Rn. 6.

³⁵ Klein/*Gersch*, AO, Vorbemerkung zu § 51 Rn. 2.

³⁶ Koenig/*Koenig*, AO, § 51 Rn. 15.

³⁷ Schauhoff/*van Randenborgh*, Hdb. GemR, § 1 Rn. 1 f.

³⁸ Klein/*Gersch*, AO, Vorbemerkung zu § 51 Rn. 2.

³⁹ Klein/*Gersch*, AO, § 59 Rn. 1.

zungsbestimmungen entsprechen muss. Die Einhaltung der Vorgaben wird durch den – im Zuge des Ehrenamtsstärkungsgesetzes⁴⁰ - nachträglich eingefügten § 60a AO gesondert festgestellt; dabei entfaltet der zu erlassende Feststellungsbescheid materiell-rechtliche Bindungswirkung auf alle Steuerarten, die die Steuerprivilegierung wegen Gemeinnützigkeit als Tatbestandsvoraussetzung vorbringen.⁴¹

Letztlich wurzelt in § 51 Abs. 1 AO ein duales System von Begünstigungsregelungen, welches der Förderung gemeinnütziger Körperschaften dient.⁴² So lassen sich einerseits direkte Steuervergünstigungen unterscheiden, die sich an die in § 51 Abs. 1 S. 2 AO bestimmten gemeinnützigen Steuerrechtssubjekte selbst richten und deren privilegierten Rechtsfolgen in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen enthalten sind.⁴³ Andererseits ergeben sich indirekte Steuervergünstigungen für andere Rechtssubjekte, was eine mittelbare Förderung gemeinnütziger Einrichtungen zufolge hat, da Dritte für ihre Unterstützung (etwa Geld-, Sachzuwendungen oder ehrenamtliches Engagement) ihrerseits gewisse Steuererleichterungen beanspruchen können.

a) Gemeinnützige Körperschaften

Wie bereits erwähnt, enthält § 51 Abs. 1 S. 2 AO eine Verweisung auf das KStG, und zugleich ergibt sich aus seiner Legaldefinition, dass ausschließlich „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“- diese aber eben nur i.S.d. KStG - steuerbegünstigt sein können.⁴⁴ Folglich ist eine Beschränkung auf Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG zu konstatieren.⁴⁵ Dessen Katalog beinhaltet neben Oberbegriffen auch eine grundsätzlich abschließende Aufzählung in den Nummern 1 bis 6 des § 1 Abs. 1 KStG.⁴⁶

Mit Blick auf die steuerliche Gemeinnützigkeit kommen hierfür insbesondere die in der Nr. 1 genannten Kapitalgesellschaften in Betracht, vor allem die (gemeinnützige) Gesellschaft mit beschränkter Haftung⁴⁷ mit ihrer Variante⁴⁸ der Unternehmergesellschaft oder die – in der Praxis eher selten anzutreffende - gemeinnützige Aktiengesellschaft.⁴⁹ Hierunter fallen (theoretisch) auch europäische

⁴⁰ Mit Rückwirkung zum 1.1.2013 ist das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) v. 21.03.2013 eingefügt worden (BGBl. I S. 556).

⁴¹ Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (303).

⁴² Musil in H/H/S, § 51 AO Rn. 7.

⁴³ Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, GuSpR Rn. 1.25; vgl. Musil in H/H/S, § 51 AO Rn. 7.

⁴⁴ Hüttemann, GuSpR Rn. 2.1; vgl. Musil in H/H/S, § 51 AO Rn. 20.

⁴⁵ Hüttemann, GuSpR Rn. 2.1, vgl. R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 1 f..

⁴⁶ Blümich/Rengers, KStG, § 1 Rn. 60; Levedag in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 1 Rn. 3.

⁴⁷ Hüttemann, GuSpR Rn. 2.1.

⁴⁸ MüKoGmbHG/ Rieder, § 5a Rn. 1; Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, § 6 Rn. 1

⁴⁹ Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 1 Rn. 2,4.

Rechtsformen, z.B. die derzeit im Gesetzgebungsverfahren befindliche Societas Unius Personae⁵⁰ Sonstige juristische Personen des privaten Rechts etwa gemeinnützige rechtsfähige Stiftungen und rechtsfähige Vereine werden in der Nr. 4 aufgeführt.⁵¹ Gemäß der Nr. 5 zählen auch nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen sowie andere Zweckvermögen des privaten Rechts zu denjenigen Körperschaften, die gemeinnützig auftreten und agieren können.⁵² Schließlich sind noch Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Nr. 6) zu nennen, die beispielsweise in Form eines gemeinnützigen städtischen Theaters, Museums oder Altenheims in Erscheinung treten.⁵³

Allgemein lässt sich der Katalog des § 1 Abs. 1 KStG dementsprechend wie folgt zusammenfassen: Unter den hier gewissermaßen eigenständigen steuerrechtlichen Terminus „Körperschaften“ fallen sowohl die in den § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 KStG genannten Gebilde und Rechtsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit, als auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG.⁵⁴ Die Oberbegriffe „Personenvereinigungen“ und „Vermögensmassen“ spiegeln sich in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG wieder; zu Letzteren ist der dort verwendete Begriff des „Zweckvermögens“ nahezu synonym zu verstehen.⁵⁵ Allerdings erfasst die Nr. 5 lediglich Zweckvermögen des privaten Rechts (z.B. eines nichtrechtsfähigen Vereins), jedoch nicht dasjenige, des öffentlichen Rechts, welches in der Rechtswirklichkeit durchaus vorhanden ist.⁵⁶ Ob nun eine Körperschaft (z.B. eine Stiftung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) des öffentlichen oder des privaten Rechts vorliegt, richtet sich nach der Auffassung des BFH insbesondere nach der Entstehungsform und dem (Stiftungs-) Zweck; eine rechtliche Charakterisierung nach der Zugehörigkeit des Trägers lehnt er hingegen ab.⁵⁷

Demzufolge ist der persönliche Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 KStG weder für natürliche Personen noch für Personengesellschaften eröffnet. Natürliche Personen unterliegen der Einkommensteuerpflicht und damit dem EStG;⁵⁸ Personengesellschaften hingegen mangelt es an einer eigenen Steuersubjektfähigkeit, sodass deren erzielte Einkünfte anteilig beim jeweiligen Gesellschafter besteuert werden.⁵⁹ Eine weitere wichtige Folge der Verweisung des § 51 Abs. 1 S.

⁵⁰ Näheres zur gemeinnützigen Societas Unius Personae (gSUP), Omlor NZG 2015, 665.

⁵¹ Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, GuSpR Rn. 2.1.

⁵² Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, § 6 Rn. 1.

⁵³ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 54; Hüttemann, GuSpR Rn. 2.1.

⁵⁴ Musil in H/H/S, § 51 AO Rn. 20.

⁵⁵ Blümich/Rengers, KStG, § 1 Rn. 107.

⁵⁶ Levedag in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 1 Rn. 47 f.

⁵⁷ BFH v. 29.01.2013 - I R 106/00, NVwZ 2003, 1020 (1021); Blümich/Rengers, KStG, § 1 Rn. 100.

⁵⁸ Sauter in Erle/Sauter, KStG, § 1 Rn. 2.

⁵⁹ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 1 KStG Rn. 5.

2 AO auf das KStG, besteht somit darin, dass natürliche Personen⁶⁰ und Personengesellschaften⁶¹ de lege lata vom Steuerrecht als gemeinnützigkeitsunfähig angesehen werden.⁶² Dazu gehören u.a. die GbR (§ 705 BGB), die OHG (§ 105 HGB) sowie die KG (§ 161 HGB),⁶³ letztere selbst wenn eine Kapitalgesellschaft als Komplementärin persönlich haftet, wie grundsätzlich entschieden im Falle einer GmbH & Co. KG⁶⁴.

b) Steuerbegünstigte Zwecke

Um eine Anerkennung als „gemeinnützige“ Körperschaft zu erhalten, muss deren Tätigkeit steuerbegünstigten Zwecken dienen, § 51 Abs. 1 S. 1 AO.⁶⁵ Der dort als „steuerbegünstigte Zwecke“ legal definierte Kreis der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke ist abschließend.⁶⁶ Die als Gemeinnützigkeitssubjekte in Frage kommenden Körperschaften müssen eine dieser, in §§ 52-54 AO näher beschriebenen Zweckkategorien verfolgen, die dabei gleichrangig und voneinander unabhängig sind.⁶⁷ Daher werden sie nachfolgend im Einzelnen behandelt.

aa) Gemeinnützige Zwecke, § 52 AO

(1) Generalklausel (Abs. 1)

Gemäß § 52 Abs. 1 S. 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, sofern sie ihre Tätigkeit darauf ausrichtet, „die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern“. Aus dieser Formulierung ergibt sich ein Fördergedanke, welcher zwei wesentliche Merkmale, Förderung der Allgemeinheit einerseits und Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet andererseits als „Grundregel der Gemeinnützigkeit“⁶⁸ enthält, welche für jedwede gemeinnützige Aktivität gegeben sein muss.⁶⁹ Der BFH versteht unter „fördern“, dass etwas „vorangebracht, vervollkommenet oder verbessert“ wird.⁷⁰

⁶⁰ So FG Nds. Ur. v. 15.05.2003 - 5 K 6/01, EFG 2003, 1502,1503; vgl. auch BFH Beschl. v. 12.05.2005 - V B 146/03, BStBl. II 2005, 714.

⁶¹ Wedemann, NZG 2016, 645.

⁶² Hüttemann, GuSpR Rn. 2.93.

⁶³ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 28; Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, § 6 Rn. 2.

⁶⁴ BFH, Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82 Rn. 92 f, BFHE 141, 405 (BStBl II 1984, 751).

⁶⁵ Halaczinsky in W/H, Kap. D Rn. 1.

⁶⁶ Lammerding/Scheel/ Brehm, AO/FGO, S. 119.

⁶⁷ Musil in H/H/S, § 51 AO Rn. 8.

⁶⁸ Siehe Musil in H/H/S, § 51 AO Rn. 21.

⁶⁹ Hüttemann, GuSpR Rn. 3.16; Musil in H/H/S, § 52 AO Rn. 8.

⁷⁰ BFH Ur. v. 23. 11.1988 – I R 11/88 - juris Rn. 23, BFHE 155, 461 (BStBl II 1989, 391).

Des Weiteren wird in § 52 Abs. 1 Sätze 2 mit 3 AO die „Allgemeinheit“ durch eine Negativabgrenzung beispielhaft erläutert.⁷¹ Nach Satz 2 darf der Kreis, dem die Förderung zugutekommt weder fest abgeschlossen (z.B. Familienzugehörigkeit) noch infolge seiner Abgrenzung dauernd klein sein. Der vom Gesetzgeber verwendete unbestimmte Rechtsbegriff der „Allgemeinheit“ musste durch den BFH näher bestimmt und entwickelt werden, was er z.B. in seiner Grundsatzentscheidung vom 13.12.1978⁷² vorangetrieben hat, in der er folgendes kundgetan hat:

„Entsprechend der unzähligen, nach Gehalt und Umfang recht unterschiedlichen Möglichkeiten, die Allgemeinheit zu fördern und damit dem allgemeinen Besten zu nutzen, ist zur objektiven Qualifizierung und Wertung des unbestimmten Gesetzesbegriffes «Förderung der Allgemeinheit» an eine Vielzahl von Faktoren (Werten) anzuknüpfen. [...] Dessen Sinngehalt wird im wesentlichen geprägt durch die herrschende Staatsverfassung, wie sie der Bundesrepublik Deutschland als einem demokratischen und sozialen Bundesstaat durch das Grundgesetz (GG) gegeben ist, durch die sozialetischen und religiösen Prinzipien, wie sie gelehrt und praktiziert werden, durch die bestehende geistige und kulturelle Ordnung, durch Forschung, Wissenschaft und Technik, wie sie aufgrund ihrer Entwicklungen dem neueren Wissensstand und Erkenntnisstand entsprechen, durch die vorhandene Wirtschaftsstruktur und die wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse sowie schließlich durch die Wertvorstellungen und die Anschauungen der Bevölkerung.“

Mit dieser Ausführung wird deutlich, dass diese Norm den ihr immanenten Leitgedanken der Gemeinnützigkeit beschreibt, wenn sie von „Förderung der Allgemeinheit“ spricht.⁷³ Letztere wird dabei auch als ausfüllungsbedürftiger Begriff verstanden, dem ein gewisses Werteverständnis beizulegen ist und der einem stetigen Wandel - dem Zeitgeist⁷⁴ - unterliegt.

Gemeinnützige Tätigkeiten können grundsätzlich auch im Ausland verwirklicht werden,⁷⁵ da die Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO nicht voraussetzt, dass die Fördermaßnahmen unmittelbar den inländischen Bewohnern oder deutschen Staatsangehörigen zugutekommt.⁷⁶ Allerdings ist dann erforderlich, dass das gemeinnützige Wirken außerhalb der Bundesgrenzen einen Beitrag

⁷¹ Lammerding/Scheel/ Brehm, AO/FGO, S. 119; Hüttemann, GuSpR Rn. 3.16.

⁷² Siehe BFH, Urt. v. 13.12.1978 – I R 39/78 - juris Rn. 28, BFHE 127, 330 (BStBl II 1979, 482-488).

⁷³ Hierzu und zum Folgenden Koenig/Koenig, AO, § 52 Rn. 11.

⁷⁴ Kritische Auseinandersetzung bei Fischer DStR 2018, 1394.

⁷⁵ BFH, Urt. v. 20.12.2006 – I R 94/02 - juris Rn. 16, BFHE 216, 269 (BStBl II 2010, 331) entgegen BMF-Schreiben v. 20.09.2005, (BStBl. 2005 I S. 902).

⁷⁶ Koenig/Koenig, AO, § 52 Rn. 12.

zum deutschen Ansehen im Ausland leistet, § 51 Abs. 2 AO (sog. struktureller Inlandsbezug⁷⁷).⁷⁸

(2) Zweckkatalog und Öffnungsklausel (Abs. 2)

Ergänzend zu der Generalklausel des § 52 Abs. 1 AO waren in der alten (bis zum 31.12.2006 geltenden) Fassung des § 52 Abs. 2 AO, nur solche Zwecke beispielhaft aufgeführt, die nach der gesetzgeberischen Vorstellung als gemeinnützig galten.⁷⁹ Der heute weit umfangreichere und seitdem (fast) abschließende Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO wurde durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements vom 10.10.2007⁸⁰ neu und detailreicher gefasst. Um trotz des abschließenden Charakters eine gewisse Entwicklungs- und Reaktionsmöglichkeit der Finanzbehörden auf gesellschaftliche Veränderungen zu erhalten, ist mit einer Öffnungsklausel in § 52 Abs. 2 S. 2 und 3 AO Abhilfe geschaffen worden.⁸¹

Die einzelnen in § 52 Abs. 2 S.1 Nrn. 1 bis 25 AO aufgezählten Förderzwecke lassen sich grob in folgende Gruppen einteilen, um einen Überblick über den umfangreichen Katalog zu ermöglichen.

Die Nummern 1 (Wissenschaft und Forschung), 2 (Religion), 5 (Kunst und Kultur) und 7 (Bildung und Erziehung) betreffen die Förderung von geistigen und sittlichen Betätigungen.

Die Förderung von Gesundheit, Lebensschutz und Wohlfahrtswesen steht im Zeichen der Nummern 3 (öffentliches Gesundheitswesen), 9 (Wohlfahrtswesen), 11 (Lebensrettung) und 12 (Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutz sowie Unfallverhütung).

Ferner steht die Förderung gesellschaftlicher Gemeinschaftsaufgaben im Zusammenhang mit den Nummern 4 (Jugendhilfe) und 16 bis 20 (Altenhilfe, Verbraucherberatung, Strafgefangene, Gleichberechtigung der Geschlechter, Ehe und Familie sowie Kriminalprävention).

Des Weiteren wird die Förderung des Denkmal-, Natur- und Tierschutzes in den Nummern 6, 8 und 14 geregelt.

⁷⁷ Neu eingefügt durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. 2008 I, S. 2794).

⁷⁸ Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, § 6 Rn. 29.

⁷⁹ Hierzu und zum Folgenden Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 56.

⁸⁰ BGBl. I 2007, 2332, mit Rückwirkung zum 01.01.2007.

⁸¹ Hüttemann, DB 2007, 2053, 2054.

Dagegen lassen sich die Nummern 10 (Hilfe benachteiligte Menschengruppen), 13 (Völkerverständigung) und 15 (Entwicklungszusammenarbeit) unter den Oberbegriff der Förderung der internationalen Verständigung und Hilfe fassen.

Bestimmte Freizeitbetätigungen werden von den Nummern 21 (Sport), 22 (Heimspflege und -kunde) und 23 (Tier- und Pflanzenzucht, Traditionelles Brauchtum u.a.) gefördert.

Schließlich ist die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens und des bürgerlichen Engagements unter den Nummern 24 bzw. 25 verankert.

Im Übrigen können auch außerhalb des Katalogs des § 52 Abs. 2 S. 1 AO liegende Zwecke, auf Basis der bereits genannten Öffnungsklausel für gemeinnützig erklärt werden, § 52 Abs. 2 S. 2 AO. Für die Subsumtion wird zunächst auf die allgemeinen Gemeinnützigkeitsbegriffe (Allgemeinheit, Selbstlosigkeit und Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet) zurückgegriffen.⁸² Ein entsprechende Gemeinnützigkeitserklärung ist von der – nach § 52 Abs. 2 S. 3 AO - jeweils zuständigen Finanzbehörde allerdings nur für solche Zwecke zu erteilen, die der Gemeinwohlförderung in einem vergleichbaren Maße wie die Katalogzwecke dienen.⁸³

bb) Mildtätige Zwecke, § 53 AO

§ 53 AO regelt die Verfolgung mildtätiger Zwecke. Demnach zielt mildtätiges Handeln allgemein darauf ab, Personen in einer Notlage selbstlos zu unterstützen, wobei das Gesetz hinsichtlich der Hilfsbedürftigkeit in zwei Kategorien unterscheidet.⁸⁴ So geht § 53 Nr. 1 AO von einer persönlichen Bedürftigkeit infolge körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands aus, während § 53 Nr. 2 AO eine wirtschaftliche Bedürftigkeit aufgrund bestimmter (förderungswürdiger) Einkommenshöhen erfasst. Im Unterschied zu gemeinnützigem Handeln (§ 52 AO) setzt die Mildtätigkeit nicht voraus, dass die Allgemeinheit gefördert wird, weshalb die Unterstützung auch eines nur kleinen abgeschlossenen Personenkreises genügt.⁸⁵ Die Finanzverwaltung schränkt allerdings Konstruktionen, in welcher die Verwandtschaftsförderung vordergründig ist zu Recht ein, vgl. AEAO⁸⁶ Nr. 3 zu § 53 AO.

⁸² Halaczinsky in W/H, Kap. D Rn. 153.

⁸³ Koenig/Koenig, AO, § 52 Rn. 67.

⁸⁴ Hierzu und zum Folgendem Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 105 f.

⁸⁵ Vgl. schon RFH Urt. v. 20.01.1940 - VI a 96/39 (RStBl. 1940, 190); Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, § 6 Rn. 81.

⁸⁶ Anwendungserlass zur Abgabenordnung v. 31.01.2014, (BStBl. I S. 290).

cc) *Kirchliche Zwecke, § 54 AO*

Kirchlich sind nach dem Wortlaut des § 54 AO Zwecke dann, „*wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern*“. Zu den Religionsgemeinschaften, die den Status einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft besitzen, zählen insbesondere die sog. geborenen Religionskörperschaften wie die römisch-katholischen Bistümer sowie die evangelischen Landeskirchen, mithin diejenigen, welche von ihrem Recht zur Erhebung von Kirchensteuer Gebrauch machen.⁸⁷ Auch andere sog. gekorene kirchliche Gemeinschaften wurde der öffentlich-rechtliche Körperschaftsstatus (nachträglich) verliehen, wodurch sie somit in Deutschland anerkannt sind.⁸⁸

3. Verdeutlichung der Zweckrichtung - Prinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts

Neben den bereits dargestellten (objektiven) Zwecken setzt eine Steuervergünstigung auch die Beachtung der grundlegenden Prinzipien durch die gemeinnützigen Körperschaften voraus, wobei es besonders auf die Art und Weise ihrer Zweckverfolgung ankommt.⁸⁹ Diese Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts sind in den §§ 55-57 AO normiert, namentlich die „*Selbstlosigkeit*“, „*Ausschließlichkeit*“ sowie „*Unmittelbarkeit*“.

a) *Selbstlosigkeit, § 55 AO*

Zu den objektiven Anforderungen, dass gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke unmittelbar und ausschließlich verfolgt werden müssen, tritt zwingend die subjektive Anforderung der „*Selbstlosigkeit*“, welche das Gesetz bei jeder steuerbegünstigten Zweckverwirklichung voraussetzt.⁹⁰ Gemäß § 55 Abs. 1 S. 1 AO bedeutet selbstloses Handeln, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke (z.B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke) von der gemeinnützigen Körperschaft verfolgt werden. Diese Art des Handelns ist vorwiegend geprägt durch uneigennützige, altruistisch motivierte Tätigkeiten, die keine Gegenleistung fordern – kurz: Handeln ohne Streben nach eigenem Nutzen.⁹¹

Nach allgemeiner Auffassung wird die Formulierung „*in erster Linie*“ in § 55 Abs. 1 HS. 1 AO als Verbot vorrangiger Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke ver-

⁸⁷ Klein/Gersch, AO, § 54 Rn. 1 f.

⁸⁸ Koenig/Koenig, AO, § 54 Rn. 3; Schauhoff/Schauhoff, Hdb. GemR, § 6 Rn. 87.

⁸⁹ Hüttemann, GuSpR Rn. 4.1.

⁹⁰ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 60.

⁹¹ Koenig/Koenig, AO, § 55 Rn. 4; R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 60.

standen.⁹² Zu dessen Überprüfung wandte die Finanzverwaltung ihre sog. Geprägetheorie an, die eine Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit versagte, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb solche Ausmaße annahm, dass er bei einer Gesamtbetrachtung der Körperschaft das Gepräge gab.⁹³ Dieses „*Geprä-ge-Kriterium*“⁹⁴ hat die Finanzverwaltung durch Änderung der AEAO (vgl. Nr. 2 zu § 55 AO a.F.) aufgegeben⁹⁵. Sie prüft nun beim Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO) im Rahmen der dortigen Gesamtschau, ob die wirtschaftliche Tätigkeit funktional dem steuerbegünstigten Zweck dient (vgl. AEAO Nr. 1 zu § 56 AO).⁹⁶

Für die praktische Arbeitsweise von gemeinnützigen Körperschaften sind die gesetzlichen Vorgaben zur Mittelverwendung von erheblichem Gewicht.⁹⁷ In § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO ist der Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung verankert, welcher besagt, dass „*die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden dürfen*“.⁹⁸ E contrario lässt sich daraus ein (allgemeines) Mittelverwendungsverbot in Bezug auf satzungsfremde Zwecke feststellen.⁹⁹ Darüber hinaus enthält § 55 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 AO verschiedene speziell geregelte Verbote der Mittelverwendung:

Das Zuwendungsverbot in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO untersagt sowohl die offene als auch die verdeckte Gewinnausschüttung an Mitglieder der Körperschaft, die daneben auch keine sonstigen Zuwendungen erhalten dürfen.¹⁰⁰ Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO ist zudem die Mittelverwendung zugunsten politischer Parteien ausgeschlossen.

Vom Regelungsgehalt des § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO sind ausschließlich Kapitalgesellschaften betroffen.¹⁰¹ Bei Ausscheiden eines Mitglieds aus der Kapitalgesellschaft oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft, dürfen nicht mehr als die eingezahlten Kapitalanteile (Bareinlagen zu ihrem Nennwert) und der gemeine Wert der geleisteten Sacheinlagen (zum Einbringungszeitpunkt bzw. der Buchwert vgl. § 55 Abs. 3 AO) zurückgewährt werden.¹⁰² Somit dehnt diese Vorschrift das allgemeine Gewinnausschüttungsverbot auch auf den Fall der Liquidation der gemeinnützigen Körperschaft aus.¹⁰³

⁹² Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 293, 295.

⁹³ Seer in Tipke/Kruse, § 55 AO Rn. 6.

⁹⁴ Siehe Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 293, 295 f.

⁹⁵ Vgl. BMF v. 17.01.2012 (BStBl. 2012 I S. 83).

⁹⁶ R. Wallenhorst in W/H, Kap. F Rn. 37a; Seer in Tipke/Kruse, § 55 AO Rn. 6.

⁹⁷ Hüttemann, GuSpR Rn. 4.68.

⁹⁸ So ausdrücklich BFH, Beschl. v. 01.06.2009 – I R 6/08 – juris Rn. 8, BFH/NV 2009, 1837.

⁹⁹ Hierzu und zum Folgenden, Hüttemann, GuSpR Rn. 5.1.

¹⁰⁰ Koenig/Koenig, AO, § 55 Rn. 19.

¹⁰¹ Hierzu Nr. 23 S. 1 zu § 55 AEAO; vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 55 AO Rn. 21.

¹⁰² Klein/Gersch, AO, § 55 Rn. 20; Niewerth in Lippross/Seibel, § 55 AO Rn. 4.

¹⁰³ Seer in Tipke/Kruse, § 55 AO Rn. 21.

Der Grundsatz der Vermögensbindung ist in § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO legal definiert. Er betrifft ebenfalls wie § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO das Endszenario der Körperschaft oder den Wegfall ihres bisherigen gemeinnützigen Zwecks.¹⁰⁴ Diese satzungsmäßige Vermögensbindung soll der Gemeinnützigkeit gewidmetes Vermögen, über den Bestand der Körperschaft hinaus für steuerbegünstigte Zwecke sicherstellen, indem es noch nicht verbrauchte Vermögenswerte für Zwecke i.S.d. §§ 52 ff. AO bindet.¹⁰⁵

§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO bildet die – nunmehr gesetzliche¹⁰⁶ - Grundlage des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung. Danach müssen Körperschaften ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 AO grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden, § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO. Unter „Mittel“ sind neben Einnahmen des ideellen Bereichs und der Vermögensverwaltung, auch Gewinne aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb zu verstehen.¹⁰⁷

Um die Selbstlosigkeit zu wahren, bedarf es einer (zeitlich) korrekten Mittelverwendung, sodass eine Körperschaft ihre zugeflossenen, freien Mittel gegenwartsnah¹⁰⁸, spätestens bis in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden hat (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO sowie AEAO Nr. 28 S.1 zu § 55 AO).¹⁰⁹ Diese nunmehr um ein Jahr verlängerte Mittelverwendungsfrist wurde durch das sog. Ehrenamtsstärkungsgesetz¹¹⁰ mit Wirkung ab 01.01.2013 eingeführt und betraf (rückwirkend) Mittel, die seit dem 31.12.2011 durch die Körperschaft vereinnahmt wurden (vgl. AEAO Nr. 30 zu § 55 AO).¹¹¹

b) Ausschließlichkeit, § 56 AO

Gemäß § 56 AO liegt Ausschließlichkeit vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Diese ausschließliche Zweckverfolgung i.S.d. § 56 AO bildet neben der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und der Unmittelbarkeit (§ 57 AO) ein weiteres Grundelement gemeinnützigen Handelns und der Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft.¹¹² Damit begünstigte Zwecke „*ausschließlich*“ verfolgt werden ist es einerseits notwendig,

¹⁰⁴ Hierzu und zum Folgenden, Hüttemann, GuSpR Rn. 5.11.

¹⁰⁵ BFH, Urt.v. 12.01.2011 – I R 91/09 - juris Rn. 9; vgl. Klein/Gersch, AO, § 55 Rn. 25.

¹⁰⁶ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.07.2000 (BGBl. I 2000, 1034 = BStBl. I 2000, 1192).

¹⁰⁷ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 81.

¹⁰⁸ Hüttemann, GuSpR Rn. 4.119.

¹⁰⁹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 164 f.; Klein/Gersch, AO, § 55 Rn. 26.

¹¹⁰ Mit Rückwirkung zum 01.01.2013 Ehrenamtsstärkungsgesetz v. 21.03.2013 (BGBl. I S. 556).

¹¹¹ Seer in Tipke/Kruse, § 55 AO Rn. 21.

¹¹² Koenig/Koenig, AO, § 56 Rn. 1.

dass die Satzung keine anderen Zwecke bestimmt und andererseits, dass die Geschäftsführung auch tatsächlich keinen anderen Zwecken nachgeht.¹¹³ Jedoch ist es freilich unschädlich, wenn mehrere steuerbegünstigte Zwecke (z.B. gemeinnützige und mildtätige) nebeneinander verfolgt werden.¹¹⁴ Obwohl der Ausschließlichkeitsgrundsatz in § 56 AO absolut formuliert zu sein scheint, gibt es bedeutende Ausnahmen hiervon, die sich vor allem in der Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 64 i.V.m. § 14 AO, sog. partiellen Steuerpflicht¹¹⁵) sowie der rentablen Vermögensverwaltung¹¹⁶ niederschlagen, wenn die so erwirtschafteten Einnahmen wiederum zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke dienen.¹¹⁷ Wird ein Zweckbetrieb gemäß §§ 65 ff. AO unterhalten, so stellt dies erst recht keinen Verstoß gegen die Ausschließlichkeit dar. Somit gilt dieses Prinzip allein im ideellen Bereich und wird in der wirtschaftlichen Sphäre praktisch vielfach durchbrochen.¹¹⁸

c) Unmittelbarkeit, § 57 AO

Eine gemeinnützige Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke laut § 57 Abs. 1 S.1 AO nur dann unmittelbar, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Somit wird eine persönliche Unmittelbarkeit verlangt mit dem Ziel, dass die Körperschaft ihre Zwecke „selbst“ also „eigens“ (z.B. durch ihre Organe) oder unter Zuhilfenahme zurechenbarer Dritter verwirklicht (etwa i.S.d. §§ 164, 278 BGB).¹¹⁹ Letzteres statuiert § 57 Abs. 1 S. 2 AO, denn hiernach kann die Eigenverwirklichung auch durch Einschaltung von Hilfspersonen erfolgen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Bei den Hilfspersonen muss es sich ebenfalls um Rechtssubjekte, nicht jedoch um Körperschaften i.S.d. § 51 AO handeln (siehe auch AEAO Nr. 2 S. 3 zu § 57 AO).¹²⁰ Allerdings muss festgehalten werden, dass das Tätigwerden als Hilfsperson allein keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit konstituiert, da die eingeschaltete Hilfsperson vielmehr fremde – die ihres Auf-

¹¹³ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 38.

¹¹⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 02.12.1955 – III 99/55 U - juris Rn. 9, BFHE 62, 57; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 186.

¹¹⁵ Schauhoff/Bott, Hdb. GemR § 8 Rn. 4 f., Koenig/Koenig, AO, § 64 Rn. 2.

¹¹⁶ BFH, Urt. v. 23. 10.1991 – I R 19/91 – Leitsatz Nr.1, BFHE 165, 484; BFH, Urt. v. 24.07.1996 – I R 35/94 – juris Rn. 33, BFHE 181, 57.

¹¹⁷ Koenig/Koenig, AO, § 56 Rn. 2; R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 39.

¹¹⁸ Niewerth in Lippross/Seibel, § 56 AO Rn. 2.

¹¹⁹ Seer in Tipke/Kruse, § 57 AO Rn. 1; Koenig/Koenig, AO, § 57 Rn. 2.

¹²⁰ Musil in H/H/S, § 57 AO Rn. 13.

traggebers unterstütz- und eben nicht eigene - gemeinnützige Zwecke erfüllt.¹²¹ Verwirklicht die Hilfsperson hingegen eigene steuerbegünstigte Zwecke und erbringt einen eigenverantwortlichen Beitrag im Rahmen ihrer Hilfstätigkeit, so kann auch sie Steuerbegünstigungen ableiten.¹²² Die Rechtsprechung stellt hierzu gewisse Anforderung, etwa eines „*faktischen Unmittelbarkeitszusammenhangs*“, welcher insbesondere bei Verfolgung mildtätiger Zwecke erforderlich ist, sodass die Hilfeleistung unmittelbar gegenüber dem Hilfsbedürftigen zu erfolgen hat.¹²³

§ 57 Abs. 2 AO enthält eine Durchbrechung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes für sog. Dach- oder Spitzenverbände, indem sie den Verband ihren Mitgliedskörperschaften gleichstellt, mit der Folge, dass auch dieser als steuerbegünstigt gilt.¹²⁴ Voraussetzung ist dabei, dass die Verbände ihre gemeinnützigen Mitgliedskörperschaften fördern oder betreuen und dass entweder sie selbst unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen oder jede Mitgliedsorganisation ihrerseits gemeinnützig ist.¹²⁵ Durchbrochen wird die „*Unmittelbarkeit*“ weiter durch die gesetzlichen Bestimmungen des § 58 Nr. 1, 2, 4 und 5 AO.¹²⁶

Zusammenfassend lässt sich also feststellen, dass das geltende steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht nur dann Steuerbegünstigungen gewährt (§ 51 AO), wenn nicht nur eine nach den §§ 52 ff. AO bestimmte Zweckverfolgung vorliegt, sondern auch die Einhaltung feststehender Grundsätze (§§ 55 ff. AO) bei der Zweckverwirklichung befolgt wird. Gemein ist allen gemeinnützig agierenden Körperschaften dabei das Gewinnausschüttungsverbot (engl. „*non-distribution constraint*“), als deren „*gemeinsamer Nenner*“, welches zugleich als Grenzziehungsmerkmal besonders zu den erwerbswirtschaftlichen Unternehmen fungiert, die Gewinne zugunsten ihrer Mitglieder anstreben und sodann ausschütten.¹²⁷

II. Die gemeinnützige GmbH (gGmbH)

Wie bereits erwähnt ist es nach gemeinnützigkeitsrechtlichen Prinzipien auch Kapitalgesellschaften wie der GmbH erlaubt von den dort definierten Erleichterungen zu profitieren, sofern sie die aus steuerrechtlicher Sicht maßgeblichen Anforderungen erfüllen. Obwohl die GmbH nach der ursprünglichen gesetzgeberischen Intention als gewinnorientierte Organisationsform konstruiert worden ist,

¹²¹ BFH, Urt. v. 07.03.2007 – I R 90/04 – juris Rn. 25, BFHE 217, 413.

¹²² BFH, Urt. v. 17.02.2010 – I R 2/08 – juris Rn. 26, BFHE 228, 388.

¹²³ BFH, Urt. v. 06.02.2013 – I R 59/11- juris Rn. 21 (vorg. FG Münster Urt. v. 30.05.2011 - 9 K 73/09 K ,F); BFH, Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12 – juris Rn. 39, BFHE 244, 194.

¹²⁴ Koenig/Koenig, AO, § 57 Rn. 6.

¹²⁵ Musil in H/H/S, § 57 AO Rn. 46 f.; Seer in Tipke/Kruse, § 57 AO Rn. 5.

¹²⁶ Niewerth in Lippross/Seibel, § 57 AO Rn. 2.

¹²⁷ Weitemeyer, NJW 2018, 2775, 2776; Hüttemann in Gutachten, G 9 f.

eignet sie sich nach dem Gesetzeswortlaut in § 1 Abs. 1 GmbHG „zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck“, was auch aus gesellschaftsrechtlicher Perspektive einen umfassenden Einsatz dieser zweckoffenen Unternehmensform im ideell geprägten NPO-Sektor ermöglicht.¹²⁸ Im Folgenden werden ihre rechtlichen Rahmenbedingungen näher erläutert, die dementsprechend durch das „Zusammenspiel von gesellschaftsrechtlicher Ordnung und steuerlichen Zweckvorhaben“ geprägt werden.¹²⁹

1. Bedeutung in der Gesellschaft – Verbreitung/Vorkommen

a) Zahlen und Fakten

Richtet man einen Blick auf die Gesamtzahl aller in Deutschland am Markt agierenden Kapitalgesellschaften, so wird schnell deutlich, dass sich die GmbH als „beliebteste“, zumindest als die häufigste gewählte gesellschaftsrechtliche Rechtsform entpuppt.¹³⁰ Denn mit Stand vom 01.01.2018 existierten 1.252.915 GmbHs (davon 133.576 UGs) sowie 14.823 AGs in den bundesweit bei allen Registergerichten geführten Handelsregistern.¹³¹ Folglich werden auch die meisten Arbeitnehmer für eine GmbH tätig, sodass sie auch als Rückgrat der deutschen Wirtschaft bezeichnet werden können, da sie für letztere über ein Drittel der Umsätze erwirtschaften.¹³²

Setzt man nun einen Fokus auf die Zahlen im gemeinnützigen bzw. Dritten Sektor, so ist zunächst festzustellen, dass hier nur unzureichende Statistiken über die Rechtsformwahl vorhanden sind.¹³³ Nach jüngeren Erhebungen der ZiviZ-Survey zum August 2016 waren 11.440 gemeinnützige GmbHs im Handelsregister eingetragen.¹³⁴ Zwar kann die gGmbH zahlenmäßig mit den über 603.886 eingetragenen Vereinen nicht konkurrieren, dennoch ist ein positiver, stetig zunehmender Entwicklungstrend in Deutschland zu verzeichnen. Insbesondere in den Achtzigerjahren (und erneut seit 2006) erlebte die gGmbH einen (regelrechten) Gründungsboom.

b) Entwicklung und Eignung

Maßgeblicher Hintergrund hierfür ist die sog. „Ökonomisierung des Dritten Sektors“, welche durch mannigfaltige Faktoren angestoßen wurde, u.a. durch die

¹²⁸ Rhode/Engelsing, S. 9.

¹²⁹ Schlüter, GmbHR 2002, 535.

¹³⁰ MüKoGmbHG/*Fleischer*, Einleitung Rn. 199.

¹³¹ Kornblum, GmbHR 2018, 669, 680.

¹³² MüKoGmbHG/*Fleischer*, Einleitung Rn. 204.

¹³³ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 3.

¹³⁴ Hierzu und zum Folgenden ZiviZ-Survey 2017, S. 10, <https://www.ziviz.info/ziviz-survey-2017> abgerufen am 20.10.18 um 10:11 Uhr; Schauhoff/*van Randenborgh*, Hdb. GemR, § 4 Rn. 2.

Wiedervereinigung Anfang der 90er Jahre, durch den Rückzug des Staates aus nicht gesetzlich vorgeschriebenen Aufgabenbereichen (etwa der Unterhaltung von Museen und Bibliotheken, aber auch der Trägerschaft von Krankenhäusern oder Altenheimen), durch die rückläufige Finanzierung (insbesondere freiwilliger sozialer Dienstleistungen) sowie durch den Wertewandel der Gesellschaft.¹³⁵ Dies führt neben dem Anstieg wirtschaftlicher Risiken und der Professionalisierung der Verwaltungsebene zu einer zunehmenden Bedeutung, Wahl und Verbreitung der gGmbH als Trägerin gemeinnütziger Dienstleistungsangebote in zahlreiche Bereichen des Dritten Sektors; nicht zuletzt um die mit den staatlichen Mittelkürzungen einhergehenden Qualitätsverluste aufzufangen.¹³⁶ Hierzu zählen besonders Leistungen im Bereich der Kranken- und Altenpflege, der Bildung und frühkindlichen Erziehung, der sozialen Arbeit oder der Interessenvertretung.¹³⁷ Somit gewinnt die gGmbH als Dienstleisterin gemeinnütziger Aufgaben oder bei Auslagerung¹³⁸ wirtschaftlicher Aktivitäten an Bedeutung und stellt für die steuerbegünstigten Teilnehmer des aktuell rasch expandierenden Sozialmarkts das häufig favorisierte Rechtskleid dar.¹³⁹

2. Das GmbHG als rechtliche Grundlage der gGmbH

a) Sonderstatus der gGmbH

Allem voran ist zu konstatieren, dass die gemeinnützige GmbH keine gesellschaftsrechtliche Sonderform¹⁴⁰ darstellt, sondern lediglich eine steuerbegünstigte Variante der - 1892 ohne historischen Vorreiter durch den deutschen Gesetzgeber geschaffene - GmbH mimt.¹⁴¹ Sie unterliegt damit den allgemeinen Regelungen des Handels- und Gesellschaftsrechts, sodass das GmbHG¹⁴² sich als ihre zentrale gesetzliche Grundlage erweist.¹⁴³ Lediglich durch ihre steuerliche Privilegierung einerseits und die sich daraus ergebenden besonderen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts andererseits, wird ihr ein steuerrechtlicher „Sonderstatus“ verliehen, welcher ihre Rechtsnatur „als echte GmbH“ im Übrigen aber unberührt lässt.¹⁴⁴

¹³⁵ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 4 f., 7 ff, Weidmann, gGmbH, S. 8.

¹³⁶ Horn, gGmbH, S. 2; Weidmann, gGmbH, S. 6; *Rentzsch*, S. 6.

¹³⁷ Weidmann, gGmbH, S. 6.

¹³⁸ *R. Wallenhorst* in *W/H*, Kap. A Rn. 71a.

¹³⁹ Hüttemann, *GuSpR* Rn. 2.5; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 12; Weidmann, gGmbH, S. 11.

¹⁴⁰ Schlüter, *GmbHR* 2002, 535, 538.

¹⁴¹ Schauhoff/*van Randenborgh*, *Hdb. GemR*, § 4 Rn. 2.

¹⁴² Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung v. 20.04.1892 i.d.F. der Bekanntmachung v. 20.05.1898 (RGBl. S. 846), zuletzt geändert 17.07.2017 (BGBl. I S. 2446).

¹⁴³ Hüttemann, *GuSpR* Rn. 2.13.

¹⁴⁴ Schlüter, *GmbHR* 2002, 535, 538.

b) Die gUG als Sonderform der gGmbH

Im Zuge der Reformierung des GmbH-Rechts im Jahre 2008¹⁴⁵ hat der Gesetzgeber kapitalschwachen Gründern den Marktauftritt durch die Rechtsformvariante der Unternehmergesellschaft (kurz: UG) ermöglicht.¹⁴⁶ Die umgangssprachlich häufig auch als „Mini-GmbH“ oder „1-Euro-GmbH“ bezeichnete UG entstand aufgrund des damals in Deutschland wahrgenommenen praktischen Bedürfnisses nach einer alternativen haftungsbeschränkten Kapitalgesellschaftsform ohne nennenswertes Eigenkapital und wird insoweit häufig auch als Reaktion auf die Verbreitung und den „Wettbewerbsdruck“ vergleichbarer ausländischer Rechtsformen (insbesondere der britischen Limited) bezeichnet.¹⁴⁷ Bei der UG handelt es sich nicht um eine eigenständige Rechtsform, sondern vielmehr um eine GmbH „in der Variante der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“¹⁴⁸, also eine spezielle Ausprägung der GmbH, für die das gesamte GmbH-Recht mit Ausnahme der besonderen, für die UG definierten Abweichungen (vgl. § 5a GmbHG) unmittelbar gilt.¹⁴⁹ Kennzeichnend für diese Rechtsformvariante ist gemäß § 5a Abs. 1 GmbHG ein den Betrag des Mindestkapitals der regulären GmbH (vgl. § 5 Abs. 1 GmbHG) unterschreitendes Stammkapital. Da der Nennbetrag eines jedes Geschäftsanteils gemäß der allgemeinen Regelung in § 5 Abs. 2 S. 1 GmbHG auf „volle Euro lauten“ muss, ist grundsätzlich eine vom Zugschnitt und der freien Entscheidung der Gründer abhängige Kapitalisierung zwischen 1 € (nur bei Einpersonengründungen mit *einem* Geschäftsanteil) und 24.999 € denkbar.¹⁵⁰ Im Übrigen bestehen die speziellen Bestimmungen für die UG insbesondere aus dem Verbot von Sacheinlagen (§ 5a Abs. 2 S. 2 GmbHG), dem Volleinzahlungsgebot zum Anmeldezeitpunkt hinsichtlich der Bareinlage (§ 5a Abs. 2 S. 1 GmbHG) und bestimmten Verpflichtungen zur Bildung einer Rücklage von einem Viertel des Jahresüberschusses (sog. Thesaurierungspflicht, § 5a Abs. 3 GmbHG).¹⁵¹ Zum Schutz des Rechtsverkehrs - auch aufgrund der hohen Insolvenzanfälligkeit - muss die Gesellschaft schließlich zwingend mit dem Rechtsformzusatz "*Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)*" oder "*UG (haftungsbeschränkt)*" firmieren, § 5a Abs. 1 GmbHG.¹⁵²

¹⁴⁵ Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026).

¹⁴⁶ H. Bartl in: Bartl/Bartl/Fichtelmann, GmbHG, § 5a Rn. 1.

¹⁴⁷ Kleindiek in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 5a Rn. 1; Weidmann, gGmbH, S. 37.

¹⁴⁸ So schon Begr. RegE MoMiG, vgl. BT-Drs. 16/6140, S. 31.

¹⁴⁹ Scholz/H. P. Westermann, GmbHG, § 5a Rn. 7; Ullrich, GmbHR, 2009, 750, 751.

¹⁵⁰ Kleindiek in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG § 5a Rn. 17.

¹⁵¹ Scholz/H. P. Westermann, GmbHG, § 5a Rn. 7 ff; Hüttemann, GuSpR Rn. 2.11.

¹⁵² Begr. RegE MoMiG, BT-Drs. 16/6140, S. 31; z. Insolvenzzrisiko Scholz/H. P. Westermann, GmbHG, § 5a Rn. 2.

Aus dem steuerrechtlichen Blickwinkel stellt sich sodann die Frage nach der Gemeinnützigkeitsfähigkeit der UG. Da die UG lediglich eine Variante der GmbH darstellt, auf die somit nicht nur das GmbHG, sondern das für die GmbH insgesamt geltende deutsche Recht - insb. auch das Steuerrecht - Anwendung findet,¹⁵³ kann grundsätzlich auch sie nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 51 AO steuerbegünstigt sein.¹⁵⁴ Die folgenden Ausführungen hinsichtlich der GmbH gelten somit gleichermaßen für ihre UG-Variante; soweit sich in Bezug auf die UG Abweichungen oder spezifische Problemstellungen zeigen, wird ausdrücklich darauf eingegangen.

3. Errichtung/Gründung und Struktur

a) Allgemeines

Die ideelle Zielsetzung der gemeinnützigen GmbH hat also grundsätzlich keine gesellschaftsrechtliche Sonderbehandlung zur Folge.¹⁵⁵ Der Wortlaut des § 1 GmbHG erlaubt die Errichtung einer GmbH zu jedem gesetzlich zulässigem Zweck durch eine oder mehrere Personen.

„*Errichtet*“ ist die GmbH mit Abschluss eines – notariell beurkundeten (§ 2 Abs. 1 S. 1 GmbHG, §§ 8 ff. BeurkG) - Gesellschaftsvertrages inklusive der Übernahme der Stammeinlagen durch die Gründer (in diesem Stadium als Vorgesellschaft bezeichnet); „*gegründet*“ ist die GmbH hingegen erst mit ihrer konstitutiven Eintragung in das Handelsregister, vgl. § 11 Abs. 1 GmbHG.¹⁵⁶ Nach ihrer Eintragung zeichnet sich die GmbH durch ihre körperschaftliche Struktur aus, was zur Folge hat, dass ihr der Gesetzgeber in § 13 Abs. 1 GmbHG eigene umfassende Rechtspersönlichkeit (als juristische Person) zugesprochen hat und sie daher im Gegensatz zu Personengesellschaften unabhängig von ihren Gesellschafterbestand rechtsfähig ist.¹⁵⁷ Gemäß § 13 Abs. 3 GmbHG ist die GmbH (somit auch in ihrer gemeinnützigen Form) Handelsgesellschaft i.S.d. § 6 Abs. 1 HGB und mithin Formkaufmann.¹⁵⁸

¹⁵³ vgl. Begr. RegE MoMiG, BT-Drs 16/6140, S. 31; Wicke, GmbHG § 5a Rn. 3.

¹⁵⁴ GmbH-HB/ *Helm/Haaf*, § 22 Rn. 108; Hüttemann, GuSpR Rn. 2.11; Ullrich, GmbHR, 2009, 750, 756.

¹⁵⁵ *R. Wallenhorst* in *W/H*, Kap. C Rn. 7b.

¹⁵⁶ *MüKoGmbHG/Fleischer*, § 1 Rn. 4; *Baumbach/Hueck/Fastrich*, GmbHG § 11 Rn. 1 f.

¹⁵⁷ *MüKoGmbHG/Merkt*, § 13 Rn. 3 ff.; *Baumbach/Hueck/Fastrich*, GmbHG § 13 Rn. 1 f.

¹⁵⁸ *Weidmann*, gGmbH, S. 52.

b) *Gesellschaftsvertrag/ Satzungsgestaltung*

Der Gesellschaftsvertrag der GmbH (auch sog. Satzung) verfügt über eine „*Doppelfunktion*“: Einerseits enthält er eine für die Gründer bindende (schuldrechtliche) Vereinbarung über die gemeinsame Zweckverfolgung sowie über die Errichtung im Übrigen.¹⁵⁹ Andererseits bildet er die Grundlage der körperschaftlichen Verfassung u.a. beinhaltet er (korporative) Regelungen hinsichtlich der Rechte und Pflichten der jetzigen und künftigen Gesellschafter untereinander sowie im Verhältnis zur Gesellschaft.¹⁶⁰ Ferner bedarf der Gesellschaftsvertrag der notariellen Form (§§ 8 ff. BeurkG) und ist von sämtlichen Gesellschaftern zu unterzeichnen, § 2 Abs. 1 GmbHG.

Der Mindestinhalt des Gesellschaftsvertrags wird in § 3 Abs. 1 GmbHG geregelt, mit der Folge, dass jede Satzung zwingend Bestimmungen über die Firma (§§ 4, 5a Abs. 1 GmbHG, §§ 18, 30 HGB) und den Gesellschaftssitz (§ 4a GmbHG), den Gegenstand des Unternehmens, den Betrag des Stammkapitals (§ 5 Abs. 1 GmbHG) und die Zahl und die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital (Stammeinlage) übernimmt, aufgenommen werden müssen.¹⁶¹ Sollte nur eine der nach § 3 Abs. 1 GmbHG notwendigen Mindestangaben fehlen oder mangelhaft sein, führt dies zur Nichtigkeit des gesamten Gesellschaftsvertrages.¹⁶² Folglich muss das Registergericht die Eintragung gemäß § 9c Abs. 2 GmbHG ablehnen.¹⁶³

aa) *Gesellschaftszweck und Unternehmensgegenstand*

Ferner gibt der Wortlaut des § 1 GmbHG also keinen „*wirtschaftlich geprägten*“ Gesellschaftszweck als Errichtungsvoraussetzung vor, gleichwohl er eine maßgebliche Bedeutung hinsichtlich der Ausrichtung und Handlungsfelder einer (gemeinnützigen) GmbH ausdrückt.¹⁶⁴ Daher gilt es das Nebeneinander von Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht insbesondere bei der Satzungsgestaltung einer steuerprivilegierten Kapitalgesellschaft und deren Vollzug sorgfältig zu beachten.¹⁶⁵ Dies wird insbesondere bei der Angabe des Unternehmensgegenstandes (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG) und der des Gesellschaftszwecks (§ 1 GmbHG) deutlich, da diese in ihrem Kern voneinander abweichen und es daher

¹⁵⁹ Hierzu und zum Folgenden MüKoGmbHG/Heinze, § 2 Rn. 14; MHLS/J. Schmidt GmbHG § 2 Rn. 39.

¹⁶⁰ Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG § 2 Rn. 3; MHLS/J. Schmidt GmbHG § 2 Rn. 32; MüKoGmbHG/Heinze, § 2 Rn. 4; BeckOK GmbHG/C. Jaeger, § 2 Rn. 1.

¹⁶¹ Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG § 3 Rn. 1; BeckOK GmbHG/C. Jaeger, § 3 Rn. 1 f.

¹⁶² MHLS/J. Schmidt GmbHG § 3 Rn. 7; MüKoGmbHG/Wicke, § 3 Rn. 1.

¹⁶³ Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG § 3 Rn. 22; MHLS/J. Schmidt GmbHG § 3 Rn. 7.

¹⁶⁴ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 66.

¹⁶⁵ Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, GuSpR Rn. 2.15.

einer gesonderten (klarstellenden) Aufnahme in die gemeinnützige Satzung bedarf.¹⁶⁶ Dabei verkörpert der Gesellschaftszweck die gemeinnützige Zwecksetzung und die ideelle Ausrichtung i.S.d. §§ 52 ff. AO und somit den Kern jeder Satzung einer gemeinnützigen GmbH.¹⁶⁷ Der Unternehmensgegenstand hingegen bildet die wirtschaftliche Grundlage für die Umsetzung bzw. Verwirklichung der Zwecke. Hintergrund dieser Differenzierung ist, dass die gGmbH keine erwerbswirtschaftliche Zwecke – sondern neben wirtschaftlichen eben ideelle – verfolgt, und damit vom gesetzlichen Regelfall abweicht.¹⁶⁸ Daher ist diese steuerbegünstigte Zweckverfolgung nach dem Unternehmensgegenstand zur Verdeutlichung in die Satzung aufzunehmen. Denn § 59 AO gewährt die Steuervergünstigung nur, wenn diese sich aus der Satzung ergibt, ebenso welcher Zweck ausschließlich sowie unmittelbar verfolgt wird und ob er den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht (materieller Satzungsinhalt); all dies muss durch die Finanzbehörden allein aufgrund der Satzung geprüft werden können, § 60 Abs. 1 AO (sog. formelle Satzungsmaßigkeit).¹⁶⁹ Eine solche konkretisierte Ergänzung zum Gegenstand des Unternehmens stellt zudem sicher, dass sich die Gesellschafter explizit über ihre Erwartungen verständigt haben und i.S.d. § 59 HS. 2 AO auf ihre tatsächlich ideelle Orientierung im Rahmen der Geschäftsführung verpflichtet haben.¹⁷⁰

Außerdem ist aus wirtschaftsrechtlicher bzw. ökonomischer Sicht bei der Satzungsgestaltung anzuraten, den Unternehmensgegenstand der GmbH nicht allzu eng abzufassen, da diesbezüglich spätere Modifikationen eine Satzungsänderung bedeuten würde.¹⁷¹ Mit einer Satzungsänderung (§ 53 Abs. 1 GmbHG) wiederum geht aber stets ein Gesellschafterbeschluss mit einer erforderlichen qualifizierten Mehrheit von drei Vierteln sowie anfallende (jedoch vermeidbare) Notarkosten aufgrund der notariellen Beurkundungspflicht in § 53 Abs. 2 S.1 GmbHG, §§ 8 ff. BeurkG einher.

bb) Mustersatzung der Finanzverwaltung (Anlage 1 zu § 60 AO)

Aufgrund des erheblichen Einflusses des Steuerrechts hat die Satzung den Vorgaben der §§ 51 ff. AO und des § 60 AO zu entsprechen, wozu die Finanzverwaltung eine „Mustersatzung“ (Anlage 1 zu § 60 AO) vorgegeben hat, welche die

¹⁶⁶ Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 20.

¹⁶⁷ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 54; Schlüter, GmbHR 2002, 535, 539.

¹⁶⁸ Hierzu und zum Folgenden von Holt/Koch, gGmbH Rn. 74; Leisner-Egensperger in H/H/S, § 60 AO Rn. 1.

¹⁶⁹ Klein/Gersch, AO, § 60 Rn. 1; Leisner-Egensperger in H/H/S, § 60 AO Rn. 2.

¹⁷⁰ Hüttemann, GuSpR Rn. 2.15; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 74.

¹⁷¹ Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 20; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 69.

Mindestanforderungen statuiert, die aus steuerrechtlicher Sicht zwingend von der Satzung einer gemeinnützigen Organisation verlangt werden.¹⁷² Rechtlich verpflichtend gilt dies seit dem 01.01.2009 für Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 errichtet wurden.¹⁷³ Der Inhalt dieser Mustersatzung ist dabei zwar weder auf eine konkrete Form der steuerbegünstigten Zweckverwirklichung noch auf eine bestimmte Rechtsform ausgelegt und muss daher für jede gemeinnützigkeitsfähige Körperschaft individuelle angepasst werden.¹⁷⁴ Neben einer präzisen Formulierung des Zwecks und deren Verwirklichung (§ 60 Abs. 1 S.1 AO) muss die (gesellschaftsrechtliche) Satzung nach § 60 Abs. 1 S. 2 AO die in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen möglichst wortgetreu enthalten, um die Zuerkennung der Steuervergünstigung durch die Finanzverwaltung möglichst zügig und reibungslos zu erlangen.¹⁷⁵ Inhaltlich bestehen diese Pflichtfestlegungen der Mustersatzung neben der Zweckrichtung und den Grundsätzen der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit (§ 1) aus Standardklauseln zur Selbstlosigkeit und satzungsmäßigen Mittelverwendung (§§ 2 bis 4) sowie aus Bestimmungen für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft (§ 5).¹⁷⁶ Am Ende der Mustersatzung sind schließlich rechtsformabhängige Sonderregelungen definiert, die speziell für Kapitalgesellschaften Gewinnausschüttungsverbote und Vorgaben zur Vermögensbindung bei Auflösung der Gesellschaft, Ausscheiden ihrer Gesellschafter oder Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke vorsehen.¹⁷⁷

cc) Individuelle Satzungsgestaltung

Für einen optimalen Zuschnitt auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Zielsetzung und -verfolgung ist stets eine individuelle Gestaltung des Gesellschaftsvertrages für die jeweilige gemeinnützige GmbH zu empfehlen, um der persönlichen Situation und Erwartung Rechnung tragen zu können.¹⁷⁸

Durch das MoMiG¹⁷⁹ wurde in § 2 Abs. 1a GmbHG ein vereinfachtes Gründungsverfahren mittels Musterprotokoll (vgl. Anlage 1 zu § 2 Abs. 1a GmbHG) eröffnet, welches sich eignet, sofern die Gründerzahl drei nicht überschreitet, lediglich ein Geschäftsführer bestellt werden soll und auch im Übrigen der zwingende Inhalt der im Musterprotokoll standardisiert vorgegebenen Bestimmungen hingenom-

¹⁷² Weidmann, gGmbH, S. 50; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 231.

¹⁷³ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 231; *Leisner-Egensperger* in H/H/S, § 60 AO Rn. 8.

¹⁷⁴ Weidmann, gGmbH, S. 50.

¹⁷⁵ Hierzu und zum Folgenden Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 232.; Weidmann, gGmbH, S. 51.

¹⁷⁶ GmbH-HB/ *Helm/Haaf*, § 22 Rn. 13.

¹⁷⁷ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 231.

¹⁷⁸ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 71; Weidmann, gGmbH, S. 51.

¹⁷⁹ MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2026).

men werden kann.¹⁸⁰ Ein solches vereinfachtes Verfahren ist für die Gründung einer gemeinnützigen GmbH jedoch nicht geeignet.¹⁸¹ Begründet wird dies durch die Praxisuntauglichkeit des (ebenso notariell zu beurkundenden) Musterprotokolls, da es weder die erforderlichen, speziellen Regelungen hinsichtlich der Selbstlosigkeit oder des Kapitalerhalts noch der gemeinnützigen Mittelverwendung beinhaltet.¹⁸² Ein entsprechendes amtliches Musterprotokoll, welches eigens für die gGmbH konzipiert ist, existiert nicht.¹⁸³

c) Gründungsprozess (einer gGmbH) - Neugründung

Eine gemeinnützige GmbH kann zunächst durch die Gründung einer neuen Gesellschaft ins Leben gerufen werden. Bereits während und sogar im Vorfeld der Gründung gilt es im Vergleich zu einer steuerpflichtigen GmbH verschiedene Besonderheiten zu berücksichtigen, welche sich in formeller und materieller Hinsicht sowie im zeitlichen Rahmen des Gründungsprozesses auswirken.¹⁸⁴

aa) Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft

Insbesondere ist die erforderliche Abstimmung mit den Finanzbehörden in Bezug auf die dort zu beantragende Steuervergünstigung zu bedenken, welche in der Regel je nach Zuständigkeit ein bis drei Monate beanspruchen kann.¹⁸⁵ Daher wird nahegelegt, dass ein Antrag auf gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit gemäß § 60a Abs. 1 AO bei der jeweils zuständigen Finanzbehörde möglichst zeitnah nach endgültiger Abfassung des Gesellschaftsvertrages, jedenfalls aber vor der formalen Gründung der gGmbH (notarielle Beurkundung), gestellt wird.¹⁸⁶ Diese neugeschaffene Möglichkeit bereits in der Gründungsphase einen rechtsverbindlichen Grundlagenbescheid erlangen zu können, ist ein weiterer Verdienst des Ehrenamtsstärkungsgesetzes, welches den § 60a AO mit Wirkung zum 29.03.2013 eingeführt hat.¹⁸⁷ Hiermit wurden zudem die Diskussionen um die zweifelhafte Rechtsqualität der nach früherem Recht durch die Finanzbehörden erteilten vorläufigen (unverbindlichen) Beschei-

¹⁸⁰ MHLs/J. Schmidt GmbHG § 2 Rn. 92.

¹⁸¹ Weidmann, gGmbH, S. 51.

¹⁸² Fuchs, gGmbH, S. 13.

¹⁸³ Weidmann, gGmbH, S. 51.

¹⁸⁴ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 9.

¹⁸⁵ Weidmann, gGmbH, S. 84.

¹⁸⁶ Weidmann, gGmbH, S. 84 f; Fuchs, gGmbH, S. 13; GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 32.

¹⁸⁷ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 181f; Koenig/Koenig, AO, § 60a Rn. 1 ff.

nigungen beerdigt.¹⁸⁸ Andernfalls findet eine Feststellung der Satzungsmäßigkeit erst bei der Veranlagung zur Körperschaftssteuer statt.¹⁸⁹

Neben der eben dargestellten gemeinnützigkeitsrechtlichen Anerkennung der Körperschaft wird bei der Neugründung die gesellschaftsrechtliche Inkorporierung als eigenständiges und davon grundsätzlich unabhängiges Verfahren betrieben.¹⁹⁰ Nicht selten herrscht aus gesellschaftsrechtlicher Sicht, im Zeitraum zwischen dem Entschluss der Gründer eine (g)GmbH ins Leben zu rufen bis hin zur endgültigen Eintragung in das Handelsregister, eine gewisse Verunsicherung der Gründer über die zur jeweiligen Zäsur bestehende Rechtslage.¹⁹¹

bb) Stadien der Gründung (bei Neugründung)

Allgemein lassen sich bei einer GmbH-Gründung drei Phasen (zwei Zäsuren) unterscheiden: Von einem Vorgründungsstadium spricht man, wenn mehrere Personen einen vertraglichen Zusammenschluss zum Zwecke der Gründung einer GmbH bilden (auch sog. Vorvertrag).¹⁹² Durch ihn entsteht die „Vorgründungsgesellschaft“, auf die das Recht der GbR oder der OHG anwendbar ist.¹⁹³ Aus steuerrechtlicher Sicht kann die Vorgründungsgesellschaft - in dieser Phase also noch als Personengesellschaft - kein Körperschaftssubjekt und damit auch nicht steuerbegünstigt i.S.d. § 51 S. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sein.¹⁹⁴

Das Gründungsstadium wird durch den Notartermin als erste Zäsur eingeleitet und endet mit der Eintragung ins Handelsregister.¹⁹⁵ Die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrages führt zur Errichtung der „Vorgesellschaft“ oder auch „Vor-GmbH“. Diese nach h.M. Gesellschaft eigener Art („*sui generis*“) kann bereits in diesem Zeitraum Trägerin von Rechten und Pflichten sein.¹⁹⁶ Im Rechtsverkehr ist allerdings der Zusatz „*in Gründung*“ bzw. „*i. Gr.*“ beim Namen und bei der Firma zu führen.¹⁹⁷ Nun müssen die Gesellschafter einen oder mehrere Geschäftsführer als Organe der Gesellschaft bestellen (§ 6 GmbHG) und die Einlagen in dem nach § 7 GmbHG festgelegten Umfang leisten, um eine Eintragung ins Handelsregister wirksam anmelden zu können.¹⁹⁸ Nach positiver Prüfung

¹⁸⁸ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 181; Koenig/Koenig, AO, § 60a Rn. 1.

¹⁸⁹ Koenig/Koenig, AO, § 60a Rn. 2 ff.; GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 9.

¹⁹⁰ Schlüter, GmbHR 2002, 535.

¹⁹¹ Weidmann, gGmbH, S. 85.

¹⁹² MHLS/J. Schmidt GmbHG § 2 Rn. 3.

¹⁹³ BeckOK GmbHG/C. Jaeger, § 2 Rn. 36; Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 6.

¹⁹⁴ Weidmann, gGmbH, S. 85; GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 33.

¹⁹⁵ MüKoGmbHG/Heinze, § 2 Rn. 3.

¹⁹⁶ Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG § 11 Rn. 6,12; MHLS/Blath GmbHG § 11 Rn. 43 f; MüKoGmbHG/Heinze, § 2 Rn. 3; Scholz/K. Schmidt, GmbHG, § 11 Rn. 30, 34.

¹⁹⁷ Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG § 4 Rn.18; MüKoGmbHG/Merkt, § 11 Rn. 48.

¹⁹⁸ MüKoGmbHG/Heinze, § 2 Rn. 3.

durch das jeweils zuständige Gericht (§ 9c GmbHG) wird die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen (§ 10 GmbHG). Bei der Vor-GmbH wird aufgrund der steuerrechtlichen Rückwirkung der Körperschaftssteuerpflicht im Gegensatz zur Vorgründungsgesellschaft davon ausgegangen, dass sie selbst die Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen kann, sofern die Vorgaben der §§ 51 ff. AO in der Satzung a priori erfüllt sind und es später tatsächlich auch zu einer Eintragung kommt.¹⁹⁹ Die Handelsregistereintragung bildet die zweite, finale Zäsur und löst dabei ihre konstitutive Wirkung aus (§ 11 Abs. 1 GmbHG), mit der Folge, dass nun die Entstehung der GmbH als juristische Person erreicht ist (§ 13 Abs. 1 GmbHG).²⁰⁰

Außerdem kann die gGmbH wie auch die „normale“ GmbH als Ein- oder Mehrpersonen-Gründung vollzogen werden, was im Unterschied zu einigen ausländischen Rechtsordnungen bedeutet, dass keinerlei Beschränkung in der Höchstzahl von Gesellschaftern „nach oben“ vorgesehen ist.²⁰¹

cc) Anmeldung und registergerichtliches Verfahren

Die Eintragung einer (g)GmbH ins Handelsregister wird gemäß § 7 Abs. 1 GmbHG durch die Anmeldung der Gesellschaft in die Wege geleitet, bei der sämtliche Geschäftsführer mitwirken müssen (vgl. § 78 Alt. 2 GmbHG). Als Anmeldungsvoraussetzungen sind in § 7 Abs. 2 und 3 GmbHG Bestimmungen zur Sicherung der Kapitalaufbringung enthalten, etwa durch Mindesteinzahlungspflichten hinsichtlich der Bareinlagen auf entsprechende Bruchteile des Nennbetrages eines einzelnen Geschäftsanteils („ein Viertel“, Abs. 2 S. 1) bzw. des Mindestkapitals („die Hälfte“, Abs. 2 S.2) sowie die vollständige Bewirkung einer Sacheinlageverpflichtung (Abs. 3).²⁰² Diese materiellen Voraussetzungen werden in § 8 GmbHG um solche Anforderungen ergänzt, welche den formellen Inhalt, also die notwendigen Unterlagen (Abs. 1), die von den Geschäftsführern beizubringenden Versicherungen (Abs. 2 und 3), weitere Pflichtangaben (Abs. 4) sowie die notarielle Form (Abs. 5 i.V.m. § 12 Abs. 2 HGB), der Anmeldung bestimmen.²⁰³ Für die Handelsregisteranmeldung ist an sich das Amtsgericht im durch den Satzungssitz vorgegebenen Bezirk örtlich ausschließlich zuständig (vgl. §§ 7 Abs. 1 GmbHG, 8 HGB, 376 f. FamFG), wobei die Länder die Zuständigkeit re-

¹⁹⁹ Hüttemann, GuSpR Rn. 2.23.

²⁰⁰ MHLS/J. Schmidt GmbHG § 2 Rn. 3.

²⁰¹ MüKoGmbHG/Fleischer, § 1 Rn. 5.

²⁰² Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG § 7 Rn. 1.

²⁰³ MHLS/Tebben, GmbHG § 8 Rn. 1.

regelmäßig durch Konzentrationsvorschriften bündeln;²⁰⁴ z.B. für den Bezirk des Kammergerichts Berlin beim AG Charlottenburg, vgl. § 5 BlnZuwV²⁰⁵.

Für die Eintragung einer (steuerpflichtigen) GmbH entstehen grundsätzlich Gerichtsgebühren in Höhe von 150 € (bzw. 240 €, bei Sacheinlagen), vgl. §§ 58 Abs. 1 S. 1 GNotKG, 1 S. 1 HRegGebV i.V.m. HRegGebV GV Nrn. 2100, 2101. Schon die Eintragung einer gemeinnützigen GmbH wird aber vom jeweiligen Landesgesetzgeber regelmäßig durch eine Gebührenbefreiung privilegiert (vgl. für Berlin § 1 Abs. 2 S. 1 BlnJGebBefrG)²⁰⁶; in der Regel genügt hier die Vorlage des gegenüber der Vor-GmbH ergangenen Freistellungsbescheides, um die Gemeinnützigkeit nachzuweisen (z.B. § 1 Abs. 2 S. 3 BlnJGebBefrG).²⁰⁷

d) Weitere Entstehungsformen - Umwandlung und Umwidmung

aa) Umwandlung

Ebenso ist es aber möglich bestehende Körperschaften, etwa eine steuerpflichtige GmbH oder auch bereits gemeinnützige Rechtsformen wie Vereine oder Stiftungen (etwa durch Ausgliederung) in eine gGmbH umzuwandeln. Nach dem UmwG sind für die gGmbH drei der vier in § 1 Abs. 1 UmwG abschließend²⁰⁸ geregelten Umwandlungsmöglichkeiten denkbar: die Verschmelzung (§§ 2-122 UmwG), die Spaltung, in ihren Ausprägungen als Auf- und Abspaltung bzw. Ausgliederung (§§ 123-173 UmwG) sowie der Formwechsel (§§ 190-304 UmwG).²⁰⁹

Vermögensübertragungen (§§ 174-189 UmwG) werden allerdings u.a. durch den Grundsatz der Vermögensbindung oder ggf. durch das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung erschwert, wobei hier insbesondere nach der Rechtsform der vermögensübernehmenden Körperschaft differenziert wird (vgl. § 58 Nr. 1 und 2 AO).²¹⁰ Resultiert aus einem Vermögenstransfer auf einen neuen Zuwendungsempfänger die Auflösung des bisherigen Rechtsträgers, so könnte dies eine Missachtung des satzungsmäßigen Gebots der Vermögensbindung (§§ 55 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 61 Abs.1 AO) bedeuten, mit der steuerlichen Folge des nachträglichen Wegfalls der Gemeinnützigkeit und damit einhergehender Nachversteuerungen.²¹¹ Um ferner nicht gegen §§ 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO zu verstoßen, soll-

²⁰⁴ BeckOK GmbHG/C. Jaeger, § 7 Rn. 5.

²⁰⁵ Verordnung über die Zuweisung amtsgerichtlicher Zuständigkeiten (Zuweisungsverordnung - ZuwV), GVBl. S. 116.

²⁰⁶ Gesetz über Gebührenbefreiung, Stundung und Erlass von Kosten im Bereich der Gerichtsbarkeiten (Justizgebührenbefreiungsgesetz - JGebBefrG), GVBl. S. 1934.

²⁰⁷ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 34.

²⁰⁸ Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl UmwG § 1 Rn. 1.

²⁰⁹ Weidmann, gGmbH, S. 105; Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Hörtnagl UmwG § 123 Rn. 1.

²¹⁰ Koenig/Koenig, AO, § 58 Rn. 6; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 725.

²¹¹ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 106.

te in jedem Falle eine Verbotsklausel im Gesellschaftsvertrag der Vermögensübernehmerin aufgenommen werden, welche einen Zuwendungserhalt der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft ausdrücklich untersagt.

Eine weitere Option stellt der – vom Vermögenstransfer losgelöste - Wechsel der Rechtsform dar, bei dem der einzig beteiligte Rechtsträger seine bestehende Identität wahrt.²¹² Eine Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge wie bei den übrigen drei Umwandlungsvarianten erfolgt beim Formwechsel somit nicht.²¹³ Für gemeinnützige Organisationen kommt ein Formwechsel i.S.d. §§ 190 ff. UmwG in eine (andere) gemeinnützigkeitstaugliche Rechtsform nur in drei Fällen in Betracht: erstens von einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, zweitens vom eingetragenen Verein in eine Kapitalgesellschaft oder drittens von einer rechtsfähigen Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft.²¹⁴ Zu einer wirksamen Umwandlung einer gGmbH bedarf es stets eines beurkundungspflichtigen Gesellschafterbeschlusses gemäß §§ 13 Abs. 3, 125, 193 Abs. 3 UmwG, 8 ff. BeurkG.²¹⁵

Kann oder soll ein Rechtsformwechsel außerhalb des UmwG erfolgen kann er lediglich im Wege der Einzelrechtsnachfolge verwirklicht werden, etwa durch Neuerrichtung und anschließender Vermögensübertragung.²¹⁶

bb) Umwidmung (GmbH in gGmbH)

Der Eintritt in die Gemeinnützigkeit kann auch im Wege einer Umwidmung als eine Alternative zur Neugründung einer gGmbH – und dabei ohne Rechtsformwechsel - vollzogen werden.²¹⁷ Hierbei werden bestehende GmbH-Gesellschaften in den Status einer gemeinnützigen GmbH gebracht, indem ihr satzungsmäßiger Gesellschaftszweck mittels gesellschaftsvertraglicher Änderungen auf steuerbegünstigte Zweckrichtungen und -verwirklichung umgestellt wird. Da bei dieser Art der Satzungsänderung das Herz der Gesellschaft mithin der gesellschaftsrechtliche Kern gänzlich geändert wird, bedarf ein solcher Beschluss der „Zustimmung aller“ Gesellschafter; anstelle der grundsätzlich geforderten qualifizierten Dreiviertelmehrheit.²¹⁸ Dieses Zustimmungserfordernis tritt immer dann zu Tage, wenn mitgliedschaftliche Individualinteressen der Gesell-

²¹² Schauhoff/Kirchhain, Hdb. GemR, § 19 Rn. 3.

²¹³ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 725.

²¹⁴ Schauhoff/Kirchhain, Hdb. GemR, § 19 Rn. 120.

²¹⁵ Weidmann, gGmbH, S. 105.

²¹⁶ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 725, 730 f; Schauhoff/Kirchhain, Hdb. GemR, § 19 Rn. 121.

²¹⁷ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 105.

²¹⁸ MHLs/J. Schmidt GmbHG § 47 Rn. 605; MüKoGmbHG/Drescher, § 47 Rn. 47 ff, 60.

schafter betroffen werden.²¹⁹ Die Wirkung der Satzungsänderung tritt erst im Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister ein (§ 54 Abs. 3 GmbHG).²²⁰ Bei der Umwidmung handelt es sich um einen in der Praxis zwar eher selten anzutreffenden „Gründungsakt“, dennoch kann sie sich z.B. im Rahmen einer strategischen Nachfolgeplanung eignen, um etwa eine Veränderung oder gar Zersplitterung durch Erbauseinandersetzungen zu vermeiden oder um eine Unternehmensfortführung durch einen geeigneten Nachfolger zu sichern, z.B. bei Kinderlosigkeit des Erblassers.²²¹ Zudem bietet sich die Umwidmung in eine gGmbH in prädestinierten, den gemeinnützigen und karitativen bereits zugewandten Branchen an.²²²

cc) Praxisrelevante Umwandlungen und Anwendungsbereiche

Die Rechtsform der gGmbH wird besonders in bestehenden gemeinnützigen Strukturen begrüßt, vor allem um bestimmte Tätigkeitsbereiche wie den Wirtschaftsbetrieb auszugliedern.²²³ Die Ausgründungen aus bestehenden Rechtsträgern überwiegen dabei deutlich die Zahl der Neugründungen.²²⁴ Diese Ausgründungen bzw. Auslagerungen wurden u.a. durch die Lockerung des sog. „*Endowmentverbots*“²²⁵ beflügelt.²²⁶ Dadurch konnten gemeinnützige Körperschaften stärker als bisher gemeinnützige Tochtergesellschaften gründen, da § 58 Nr. 3 AO nunmehr erlaubt Mittel aus einer freien Rücklage anderen gemeinnützigen Einrichtungen zeitnah (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) und in einem bestimmten Umfang zuzuwenden.²²⁷

Eine typische und relative häufige Grundkonstellation ist die rechtliche Verselbstständigung gemeinnütziger Tätigkeiten (etwa die eines Krankhauses) eines bestehenden gemeinnützigen Trägers zu einer gemeinnützigen Tochter-GmbH. Ziel einer solchen (oftmals kommunalen) Auslagerung ist vorwiegend die Verbesserung der wirtschaftlichen Gegebenheiten und die einer wettbewerbsorientierten Teilnahme in einer sich dynamisch entwickelnden Marktwirtschaft; zugleich die Verringerung der Kostenlast und des Personalbudgets.²²⁸ Gerade öffentlich-rechtliche (Gebiets-) Körperschaften haben in der heutigen Zeit, besonders vor dem demographischen Hintergrund einer immer älter werdenden Gesellschaft,

²¹⁹ MHLS/J. Schmidt GmbHG § 47 Rn. 604; Weidmann, gGmbH, S. 110.

²²⁰ Baumbach/Hueck/Zöllner/Noack, GmbHG § 54 Rn. 36.

²²¹ Weidmann, gGmbH, S. 109 f, 209.

²²² Weidmann, gGmbH, S. 13.

²²³ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 30f.

²²⁴ Schauhoff/Kirchhain, Hdb. GemR, § 19 Rn. 60; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 3.

²²⁵ Mit Rückwirkung zum 01.01.2013 Ehrenamtsstärkungsgesetz v. 21.03.2013 (BGBl. I S. 556).

²²⁶ Hüttemann, GuSpR Rn. 5.171.

²²⁷ Hüttemann, GuSpR Rn. 5.126; Weidmann, gGmbH, S. 14.

²²⁸ Schauhoff/Kirchhain, Hdb. GemR, § 19 Rn. 80.

der Zuwanderungsbewegung, und des Paradigmenwechsels bei der Finanzierung sozialer Leistungsträger nicht unerhebliche Herausforderungen zu bewältigen.²²⁹ Die Ausgliederung als Unterform der Spaltung erfolgt im Wege einer Sonderrechtsnachfolge, wobei ein Teil des Vermögens der gemeinnützigen Körperschaft, entweder auf einen oder mehrere bestehende (sog. Ausgliederung zur Aufnahme) oder neu gegründete Rechtsträger (sog. Ausgliederung zur Neugründung) übergeht.²³⁰

e) Firmierung der gemeinnützigen GmbH bzw. UG

Gemäß § 4 S. 1 GmbHG „muss“ die Firma der Gesellschaft, die Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung enthalten. Verfolgt die Gesellschaft ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke nach den §§ 51-68 AO „kann“ die Abkürzung „gGmbH“ lauten, § 4 S. 2 GmbHG. Letzteres besagt, dass auch eine gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung zwingend auf ihre Rechtsform, nicht jedoch auf ihre Gemeinnützigkeit hinweisen muss. Diesbezüglich besteht also lediglich ein Wahlrecht²³¹, wenngleich in der Praxis ein solcher (freiwilliger) Hinweis gern gesehen wird (etwa „gemeinnützige GmbH“ oder „gGmbH“).²³² Dabei war die firmenrechtliche Zulässigkeit der Abkürzung „gGmbH“ umstritten, insbesondere befand das OLG München im Jahre 2006 diese als nicht im Handelsregister eintragungsfähig, da sonst der Anschein einer Sonderform der GmbH und diesbezüglich haftungsrechtliche Unsicherheiten im Rechtsverkehr hervorgerufen werden könnten.²³³ Um Klarheit und Rechtssicherheit zu schaffen wurde Satz 2 des § 4 GmbHG im Zuge des Ehrenamtsstärkungsgesetzes eingeführt und somit mit Wirkung zum 29.03.2013 eine solche Firmierung vom Gesetzgeber als zulässig erklärt.²³⁴ Die Firmierung bedeutet aber keine steuerrechtliche Vorgabe für ihren gemeinnützlichkeitsrechtlichen Status bedeutet.²³⁵

Etwas anderes soll nach einer Ansicht in der Literatur jedoch für die Kurzform „gUG“ gelten, welche trotz ihrer Nähe zur gGmbH die Verwendung der Abkürzung „gUG“ verwehrt bleiben soll. Dies sei gesetzgeberischer Wille, da bewusst auf eine entsprechende Ergänzung in § 5a Abs. 1 GmbHG mit Rücksicht auf den

²²⁹ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 10, 15; Weidmann, gGmbH, S. 15.

²³⁰ Schauhoff/Kirchhain, Hdb. GemR, § 19 Rn. 64.

²³¹ MHLS/Mock GmbHG § 4 Rn. 84.

²³² Wachter, GmbHR 2013, R145.

²³³ OLG München, Beschl. v. 13.12.2006 – 31 Wx 84/06 - juris Rn. 4.

²³⁴ MüKoGmbHG/Heinze, § 4 Rn. 1a; MüKoHGB/Heidinger, § 18 Rn. 189.

²³⁵ Hüttemann, GuSpR Rn. 2.16.

Rechtsverkehr verzichtet worden sei.²³⁶ Daher befürwortet diese Ansicht den strikten Gesetzeswortlaut einzuhalten mit der Folge, dass die Abkürzung „gUG“ firmenrechtlich unzulässig wäre, zumindest solange bis sich der noch relative junge Terminus der „gUG“ im Rechtsverkehr etabliert habe. Eine andere Ansicht hingegen erkennt die Bezeichnung „gUG (haftungsbeschränkt)“ als zulässig an, ohne Verstoß gegen das Firmenrecht, da die Ergänzung des Buchstabens „g“ der Verständlichkeit des Rechtsformzusatzes nicht schadet.²³⁷ Insbesondere in der Registerpraxis habe sich die „gUG“ inzwischen (2018) (ausreichend) etabliert und durchgesetzt, sodass nicht mehr von einer firmenrechtlich unzulässigen Verkürzung oder einer größeren Verwirrung des Rechtsverkehrs gesprochen werden könne, wenn der Rechtsformzusatz um den Buchstaben „g“ ergänzt wird. Ferner spricht für eine Eintragungsfähigkeit u.a. auch die Tatsache, dass allein das Handelsregister in Berlin über 167²³⁸ Unternehmen mit dem Kürzel „gUG“ führt, 60 in NRW und 39 „gUG“-Eintragungen sind laut Unternehmensregister in Bayern festzustellen.²³⁹ Da diese Zahlen eine steigende Bekanntheit beim durchschnittlichen Teilnehmer am Rechtsverkehr indizieren, wird auch nach hier vertretener Auffassung von der firmenrechtlichen Zulässigkeit des Rechtsformzusatzes „gUG“ ausgegangen.²⁴⁰

Sollten im Übrigen die steuerbegünstigten Zwecke der Gesellschaft jedoch nachträglich wegfallen darf der Terminus „gemeinnützig“ nicht mehr in der Firma geführt werden, da er vor dem Hintergrund des in § 18 Abs. 2 HGB verankerten Irreführungsverbots unzulässig ist.²⁴¹

4. Stammkapital, Geschäftsanteile und Gesellschafter

Die Kapitalbeteiligung ist entsprechend einem „kapitalgesellschaftsrechtlichen Denken“ der vom Gesetzgeber zentrale gewählte Ausgangspunkt für die Mitgliedschaft in einer GmbH.²⁴²

²³⁶ Hierzu und zum Folgenden BeckOK GmbHG/Miras, § 5a Rn. 52; MüKoHGB/Heinze, § 4 Rn. 18a; MüKoGmbHG/Rieder, § 5a Rn. 56b; MHLS/J. Schmidt GmbHG § 5a Rn. 55; Roth/Altmeppen/Roth § 5a Rn 10; Wicke, GmbHG § 5a Rn. 6.

²³⁷ Hierzu und zum Folgenden Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG § 5a Rn. 9, § 4 Rn. 9a; Kleindiek in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 5a Rn. 56; MüKoHGB/Heidinger, § 18 Rn. 189; Scholz/Cziupka, GmbHG, § 4 Rn. 12; Wachter, GmbHR 2013, R145, R146; auch Seebach RNotZ 2013, 261, 264 mit Hinweis zur Registerpraxis.

²³⁸ Eingabe „gUG“ mit Eingrenzungen „Gesellschaft mbH“ und „Berlin“ ergab 167 Treffer, <https://www.unternehmensregister.de/ureg/registerPortal.html;jsessionid=A65E486A2FBC740354DE700BF57E100B.web03-1> abgerufen am 18.10.2018 um 18:14 Uhr.

²³⁹ Nach entsprechender Bundeslandeingrenzung, <https://www.unternehmensregister.de/ureg/registerPortal.html;jsessionid=00227A2FA80FBF28B28378706A2EDDEB.web03-1> abgerufen am 29.11.2018 um 18:18 Uhr.

²⁴⁰ Vgl. auch Scholz/Cziupka, GmbHG, § 4 Rn. 12.

²⁴¹ MHLS/Mock GmbHG § 4 Rn. 87.

²⁴² Scholz/H. P. Westermann, GmbHG, Einl. Rn. 16.

a) Gesellschaftskapital und Geschäftsanteile

Die Kapitalausstattung der GmbH folgt auch bei einer gemeinnützigen Körperschaft den allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen, da auch eine mit ideeller Zwecksetzung gebildete gGmbH unter Haftungsbeschränkungen am Rechtsverkehr teilnimmt.²⁴³ Die Kapitalaufbringung (vor allem die Festlegung des Stammkapitals) hat eine entscheidende Bedeutung, nicht nur nach Außen als „Haftungsfond“ im Rahmen des Gläubigerschutzes, sondern auch innerhalb der Gesellschaft, indem es die Gesellschafter gemäß den Grundsätzen der Kapitalaufbringung- und Erhaltung verpflichtet und so eine (ausreichende) Kapitalisierung sowie ein Minimum an wirtschaftlicher Handlungsfähigkeit sicherstellt.²⁴⁴

Die Höhe des Stammkapitals wird satzungsmäßig bestimmt, muss aber gemäß § 5 Abs. 1 GmbHG oberhalb des Mindestkapitalbetrages in Höhe von 25.000 Euro liegen.²⁴⁵ Das Stammkapital gliedert sich in Geschäftsanteile, deren Nennbeträge jeweils auf volle Euro lauten müssen und von denen jeder Gesellschafter mindestens einen (oder auch mehrere) gegen eine Bar- oder Sacheinlagen übernimmt, vgl. § 5 Abs. 2 GmbHG.²⁴⁶ Bei der UG gelten gemäß § 5a Abs. 1 und 2 GmbHG gewisse Abweichungen.²⁴⁷ Stets muss jedoch die Summe der Nennbeträge aller Geschäftsanteile mit dem ausgewiesenen Stammkapital übereinstimmen, § 5 Abs. 3. S. 2 GmbHG. Denn gemäß § 14 Abs. S. 1 und 2 GmbHG ist auf jeden Geschäftsanteil eine Einlage in Höhe des Nennbetrages, entweder in Bar (Geldleistung) oder – mit Ausnahme der UG-Variante - als Sachleistung (vgl. § 5 Abs. 4 GmbHG) bzw. in Kombination der Beiden zu leisten.²⁴⁸ Von dieser Einlageverpflichtung können die Gesellschafter nicht befreit werden (§ 19 Abs. 2 GmbHG) und haften auch beim Ausfall eines Mitgesellschafters bis zur Höhe des gezeichneten Kapitals (§ 24 GmbHG).²⁴⁹

Neben dem Stammkapital sind Rücklagen sowie der Gewinnvortrag weitere Bestandteile des Eigenkapitals der Gesellschaft; auch Gesellschafterdarlehen können unter einem weiteren Verständnis hierzu gezählt werden.²⁵⁰ Da gemeinnützige Unternehmungen häufig im Dienstleistungssektor agieren (z.B. Alten- und Wohlfahrtspflege) und daher leicht Personalaufwendungskosten von 70 % und

²⁴³ Hierzu und zum Folgenden, von Holt/Koch, gGmbH Rn. 94; Weidmann, gGmbH, S. 74.

²⁴⁴ Vgl. MHLS/Leitzen GmbHG § 5 Rn. 8; Schauhoff/van Randenborgh Hdb. GemR, § 4 Rn. 24; Scholz/Veil, GmbHG, § 5 Rn. 8 ff.

²⁴⁵ Hierzu und zum Folgenden, Wicke, GmbHG § 5 Rn. 3, 5 ff.

²⁴⁶ Auch MüKoGmbHG/Schwandtner, § 5 Rn. 39.

²⁴⁷ Vgl. oben S. 18.

²⁴⁸ Auch zum Folgenden, Schauhoff/van Randenborgh Hdb. GemR, § 4 Rn. 25 ff.

²⁴⁹ Weidmann, gGmbH, S. 75 f.

²⁵⁰ BeckOK GmbHG/Ziemons, § 5 Rn. 3.

mehr des Gesamtaufwands entstehen, kann das Eigenkapital auch für die erforderliche Vorfinanzierung der Löhne und das Vertrauen der Belegschaft entscheidend sein.²⁵¹

b) Kapitalerhaltung und Vermögensbindung

Die §§ 30, 31 GmbHG sind Ausgangspunkt des gesellschaftsrechtlich elementaren Grundsatzes der Kapitalerhaltung;²⁵² vom BGH einst als „Kernstück“ des GmbH-Rechts bezeichnet.²⁵³ Das in § 30 Abs. 1. S. 1 GmbHG als zwingendes Recht vorgesehene generelle Auszahlungsverbot stoppt Vermögensrückflüsse an die Gesellschafter, soweit das Gesellschaftsvermögen durch sie unter die Stammkapitalziffer sinkt.²⁵⁴ Zahlungen, die gegen § 30 Abs. 1 GmbHG verstoßen, sind vom Empfänger zurückzuerstatten (§ 31 Abs. 1 GmbHG); subsidiär haften auch die übrigen Gesellschafter (vgl. § 31 Abs. 3 GmbHG) sowie die Geschäftsführer (vgl. §§ 31 Abs. 6, 43 Abs. 1 GmbHG). Ausschüttungen aus dem Gesellschaftsvermögen sind unabhängig vom Gemeinnützigkeitsrecht also nur zulässig sofern sie bei bilanzieller Betrachtung kapitalerhaltend i.S.v. § 30 GmbHG erfolgen.²⁵⁵

Gleichwohl kennt das GmbH-Recht kein grundsätzliches Verbot, die Kapitalausstattung im Rahmen der Geschäftstätigkeit zu verbrauchen („*verwirtschaften*“).²⁵⁶ Im Vergleich hierzu strenger, schreibt das Stiftungsrecht grundsätzlich vor das Stiftungsvermögen in seinem Bestand zu erhalten und die satzungsmäßigen Zwecke mit den erwirtschafteten Erträgen zu erreichen.²⁵⁷ Für die gGmbH kann eine stärkere Vermögensbindung jedoch im Rahmen der Satzungsgestaltung erreicht werden, indem eine wertmäßige Vermögenserhaltung oder die Erhaltung bestimmter Gegenstände (z.B. Immobilien) angeordnet wird. In diesem Zusammenhang hat sich die sog. gemeinnützige „*Stiftungs-GmbH*“ als stiftungsähnlich ausgestaltete Ersatzform in der Gestaltungspraxis entwickelt.²⁵⁸ Sie ist keine eigenständige Rechtsform eine Ausprägung der gGmbH, deren Satzung streng an die Vorgaben einer (gemeinnützigen) rechtsfähigen Stiftung angelehnt ist, indem sie mit einem größerem Vermögensstock ausgestattet wird, mit dessen Erträgen sie ihre satzungsmäßige Tätigkeit dauerhaft finanziert.²⁵⁹

²⁵¹ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 95.

²⁵² MHLS/Heidinger, GmbHG § 30 Rn. 1; Scholz/K. Verse, GmbHG, § 30 Rn. 1.

²⁵³ So schon, BGH Urt. v. 30.06.1958 – II ZR 213/56 Rn. 7, BHGZ 28, 77 f.

²⁵⁴ Wicke, GmbHG § 30 Rn. 1 f.

²⁵⁵ Schauhoff/van Randenborgh Hdb. GemR, § 4 Rn. 53.

²⁵⁶ MHLS/Heidinger, GmbHG § 30 Rn. 1.

²⁵⁷ Hierzu und zum Folgenden, Weidmann, gGmbH, S. 80.

²⁵⁸ Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, GuSpR Rn. 2.9.

²⁵⁹ Weidmann, gGmbH, S. 29; Hüttemann, GuSpR Rn. 2.9.

aa) Ergebnisverwendung

Aufgrund der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben bestehen erhebliche Einschränkungen bei der gGmbH hinsichtlich der gesetzlich vorgegebenen Ergebnisverwendung nach § 29 GmbHG.²⁶⁰ So darf auch eine gGmbH Gewinne erwirtschaften, muss diese aber steuerbegünstigten Zwecken zuführen und hat hierbei den Bestimmungen der AO zu folgen, was z.B. Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter grundsätzlich ausschließt bzw. die Rücklagenbildung erheblichen Einschränkungen (vgl. § 62 AO) unterwirft.²⁶¹

bb) Thesaurierungszwang bei der UG

Wird eine UG zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke eingesetzt, entsteht aufgrund der in § 5a Abs. 3 GmbHG gesellschaftsrechtlich vorgeschriebenen Rücklageverpflichtung in Höhe von einem Viertel des um den Verlustvortrag des Vorjahres geminderten Jahresüberschuss die Konstellation, dass bei der gUG diese Zwangsthesaurierungspflicht mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben, insbesondere der im Rahmen der „Selbstlosigkeit“ gebotenen zeitnahen Mittelverwendung kollidiert und so sein Spannungsverhältnis zwischen den entsprechenden steuerrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entstehen könnte.²⁶² Nach Einführung der UG wurde dementsprechend die Frage aufgeworfen, ob der MoMiG-Gesetzgeber die UG überhaupt in einer gemeinnützigen Erscheinungsform vorgesehen und diese Ausprägung bedacht hatte sowie, ob die Pflichtrücklage nicht zum „Stolperstein“ für gemeinnützigen Unternehmergesellschaften werden könnte, da Vermögen anzusparen - auf den ersten Blick - wenig gemeinnützig erscheint.²⁶³ Wenngleich der UG besonders für operative Geschäftstätigkeiten aufgrund der drohenden chronischen Unterfinanzierung mitunter auch im Dritten Sektor die Praxistauglichkeit abgesprochen wird,²⁶⁴ so geht die überwiegende Auffassung heute davon aus, dass der Betrieb einer steuerprivilegierten gUG rechtlich möglich und mit der gesellschaftsrechtlich gebotenen Ansammlung des Stammkapitals vereinbar ist.²⁶⁵

²⁶⁰ Hierzu und zum Folgenden, Schauhoff/van Randenborgh Hdb. GemR, § 4 Rn. 62.

²⁶¹ Ullrich, GmbHR 2009, 750, 752.

²⁶² Weidmann, gGmbH, S. 37 f; zum Ganzen, Ullrich, GmbHR, 2009, 750 ff.

²⁶³ Oberbeck/Winheller DStR 2009, 516.

²⁶⁴ Weidmann, gGmbH, S. 38; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 98.

²⁶⁵ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 108; BeckOK GmbHG/Miras, § 5a Rn. 100a; Müller, ZGR 2012, 81, 108; Seebach RNotZ 2013, 261, 264; Ulmer/Habersack/Löbbe/Paura GmbHG § 5a Rn. 75; grundlegend schon Oberbeck/Winheller DStR 2009, 516; Ullrich, GmbHR, 2009, 750.

Zunächst kann festgehalten werden, dass die zwangsweise Rücklagenbildung nur die Folge einer etwaigen Gewinnerzielung, nicht aber eine Voraussetzung der UG-Variante oder ihres Bestandes ist.²⁶⁶ Deshalb kommt § 5a Abs. 3 GmbHG schon dann nicht zur Anwendung, wenn kein Jahresüberschuss erzielt werden kann und dies, z.B. durch direkte Mittelverwendung in gemeinnütziger Zweckrichtung während des laufenden Geschäftsjahrs, auch nicht angestrebt wird. Zudem gefährdet § 5a Abs. 3 GmbHG nicht den Grundsatz der Selbstlosigkeit, bei dem Mittel grundsätzlich nur den steuerbegünstigten Zecken zugeführt werden dürfen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und dies zeitnah (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) erfolgen muss, was heute in AEAO Nr. 22 zu § 55 AO ausdrücklich vom BMF vorgegeben ist.²⁶⁷ Insgesamt sind auch unabhängig davon unterschiedliche Möglichkeiten denkbar, die eine gemeinnützigkeitskonforme und zugleich den gesellschaftsrechtlichen Anforderungen genügende Admassierung erlauben.²⁶⁸ Es können etwa unmittelbar den gemeinnützigen Zwecken dienende Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erworben werden oder es ist regelmäßig möglich im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes solche Rücklagen zu bilden, die neben der Zwangsthesaurierung auch den wirtschaftlichen Bedürfnissen entspringen. Im Übrigen ergibt sich aus § 62 AO welche Formen der Rücklagebildung ausnahmsweise gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig sind. Diese sind zum Teil, aber nicht allesamt für die Rücklagenbildung i.S.d.§ 5a Abs. 3 AO geeignet.²⁶⁹ Letztlich hat sich in der Praxis eine ernstzunehmende Zahl an Beispielen etwa in der Kinderbetreuung oder Opferschutzeinrichtungen in der Rechtsform einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft etabliert.²⁷⁰

c) *Gesellschafter*

Die Stellung als Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH kann ganz allgemein von juristischen Personen des privaten oder öffentlichen Rechts aber auch natürliche Personen übernommen werden, da die Gesellschafter selbst nicht steuerbegünstigt sein müssen um sich an einem Unternehmen des Dritten Sektor beteiligen zu können.²⁷¹ Häufig sind daher auch Gesellschafter unterschiedlicher Art an einer gemeinnützigen GmbH beteiligt, etwa Kommunale und gemeinnützige Träger an einem gemeinsamen Unternehmen (z.B. Krankenhaus) oder aber Verbände und Privatpersonen sind nebeneinander an einer Gesellschaft beteiligt.

²⁶⁶ Hierzu und zum Folgenden, Müller, ZGR 2012, 81, 108.

²⁶⁷ BeckOK GmbHG/Miras, § 5a Rn. 100; zuvor bereits BayLfSt Verfügung v. 31.03.2009 - S 0174.2.1-2/2 St31 = DStR, 2009, 1150.

²⁶⁸ Hierzu und zum Folgenden Helm/Haaf, § 22 Rn. 108.

²⁶⁹ Z.B. bei Oberbeck/Winheller DStR 2009, 516; Helm/Haaf, § 22 Rn. 108 f.

²⁷⁰ Seebach RNotZ 2013, 261, 264.

²⁷¹ Hierzu und zum Folgenden, von Holt/Koch, gGmbH Rn. 105 f.

Das Binnenverhältnis der Gesellschafter lässt sich durch eine individuelle Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages erreichen, indem die Rechte und Pflichten an die Interessen der Gesellschafter angepasst werden.²⁷² Die Gesellschafterrechte lassen sich sachlich u.a. in Verwaltungs- und Vermögensrechte unterteilen, wobei im Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Betrieb einer GmbH letztere durch die gesetzlichen Vorgaben zur Vermögensbindung in besonderem Maße eingeschränkt sind. Das zeigt sich nicht etwa nur im Rahmen der Gewinnausschüttung, sondern wirkt sich auch beim Verkauf von Geschäftsanteilen oder im Rahmen von Abfindungs- oder Auflösungsregelungen aus, bei denen stets die gemeinnützigkeitsrechtliche Vermögensbindung die Rechte der Gesellschafter prägt.²⁷³

5. Geschäftsführung, Vertretung und Organe

Aufgrund ihrer körperschaftlichen Struktur muss jede (gemeinnützige) GmbH mindestens über zwei obligatorische Organe verfügen; gegebenenfalls kann ein Aufsichtsrat (§ 52 GmbHG) als drittes, fakultatives Organ im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden.²⁷⁴ Letzterer wird bei einer gGmbH üblicherweise „Beirat“ oder seltener „Kuratorium“ genannt.²⁷⁵ Die obligatorischen Organe hingegen sind die Gesellschafterversammlung (§ 48 GmbHG) und die Geschäftsführung (§ 35 GmbHG).²⁷⁶ Aufgrund fehlender gesetzlicher Vorschriften sollten den unterschiedlichen Organen spezifische Kompetenzbereiche - durch Aufnahme entsprechender Klauseln - in der Satzung zugeteilt werden, sofern kein Verweis auf die §§ 90 ff. AktG erfolgt.²⁷⁷ Außerdem bietet es sich für eine geregelte Zusammenarbeit der Organe an, deren Verhältnis zueinander in einer gemeinsamen Geschäftsordnung festzulegen, um in der laufenden Geschäftstätigkeit möglichst reibungslose Abläufe realisieren zu können.

a) *Gesellschafterversammlung*

Die Gesellschafterversammlung bildet das Willensbildungs- und somit das oberste Organ einer GmbH, auch wenn dogmatisch umstritten ist, ob dabei die Versammlung selbst²⁷⁸ oder die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit²⁷⁹ von der offe-

²⁷² Hierzu und zum Folgenden, Schauhoff/*van Randenborgh*, Hdb. GemR, § 4 Rn. 31.

²⁷³ Weidmann, gGmbH, S. 80 ff.

²⁷⁴ Baumbach/Hueck/*Fastrich*, GmbHG § 6 Rn. 1; Weidmann, gGmbH, S. 42.

²⁷⁵ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 119; Weidmann, gGmbH, S. 42.

²⁷⁶ MüKoGmbHG/*Liebscher*, § 48 Rn. 6.

²⁷⁷ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 42.

²⁷⁸ Baumbach/Hueck/*Zöllner/Noack*, GmbHG § 48 Rn. 2; BeckOK GmbHG/*Schindler*, § 48 Rn. 7; MüKoGmbHG/*Liebscher*, § 48 Rn. 6.

nen Formulierung des § 48 Abs. 1 GmbHG gemeint sind. In der Regel werden die Beschlüsse der Gesellschafter in Versammlungen gefasst (§ 48 Abs. 1 GmbHG), allerdings gestattet § 48 Abs. 2 GmbHG – anders als das AktG – auch eine Beschlussfassung im schriftlichen Verfahren, also außerhalb einer förmlichen Gesellschafterversammlung.²⁸⁰ Ein solches Vorgehen ist vor allem für kleinere (g)GmbH mit einem überschaubaren Gesellschafterkreis ratsam.²⁸¹ Hinsichtlich der Beschlussfassung ist zu berücksichtigen, dass es kein gesetzliches Quorum gibt, sodass nur ein einzig erschienener Gesellschafter einen wirksamen Beschluss fassen kann, wenn nicht eine Klausel zur Beschlussfähigkeit in die Satzung aufgenommen wurde.²⁸² Grundsätzlich genügt die einfache Mehrheit nach § 47 Abs. 1 GmbHG, wobei die Mehrheit sich nicht pro rata, sondern nach den Nominalwerten der Geschäftsanteile bestimmt, § 47 Abs. 2 GmbHG.²⁸³ Die Gesellschafterversammlung nimmt ihre typischen in § 46 GmbHG geregelten Aufgaben und zugleich die Eigentümerfunktion bei einer (gemeinnützigen) GmbH wahr, indem sie die Interessen der Anteilseigner vertritt. Bei einer gemeinnützigen GmbH eröffnen sich gesetzlich nicht reglementierte Besonderheiten, die den Aufgabenkreis des § 46 GmbHG betreffen.²⁸⁴ Allem voran ist hierbei die präzise Ausarbeitung und Gewährleistung der ideellen Zielverwirklichung als höchste Obliegenheit einer jeden gemeinnützig agierenden GmbH zu nennen.

b) Geschäftsführung

Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 GmbHG sieht den oder die Geschäftsführer neben der Gesellschafterversammlung (bei einer mitbestimmten GmbH nach § 31 Abs. 1 MitbestG auch den Aufsichtsrat) als notwendiges Organ einer jeden GmbH an.²⁸⁵ Während § 6 Abs. 2 GmbHG darlegt, wer sich als Geschäftsführer nicht eignet und somit ausgeschlossen ist, eröffnet § 6 Abs. 3 GmbHG hingegen – ebenso wie das Aktienrecht - die (flexible) Möglichkeit der Selbst- und Fremddorganschafft.²⁸⁶

Bei einer gGmbH sollte bei Prüfung der Eignung das Augenmerk auf einen sachkundigen und den Anforderungen einer Führungsposition im ideellen Bereich geeigneten Geschäftsführer gerichtet werden, bevor eine Bestellung in die Or-

²⁷⁹ MHLS/Römermann GmbHG § 48 Rn. 8; Scholz/Seibt, GmbHG, § 48 Rn. 1.

²⁸⁰ Bayer in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG § 48 Rn. 1; MHLS/Römermann GmbHG § 48 Rn. 203.

²⁸¹ Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 41.

²⁸² Baumbach/Hueck/Zöllner/Noack, GmbHG § 48 Rn. 3; MüKoGmbHG/Liebscher, § 48 Rn. 114.

²⁸³ Bayer in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG § 47 Rn. 7.

²⁸⁴ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 43.

²⁸⁵ MHLS/Tebben GmbHG § 6 Rn. 1.

²⁸⁶ MüKoGmbHG/W. Goette, § 6 Rn. 13.

ganstellung erwogen wird.²⁸⁷ In den meisten Fällen bestellt die Gesellschafterversammlung den Geschäftsführer gemäß §§ 46 Nr. 5, 47 GmbHG mit einfacher Stimmenmehrheit, soweit diese Beschlusskompetenz nicht im Gesellschaftsvertrag auf den Aufsichtsrat/Beirat übertragen worden ist.²⁸⁸ Eine solche Kompetenzverlagerung erscheint vernünftig, wenn z.B. sachkundige Nichtgesellschafter in die Entscheidung mit einbezogen werden sollen oder ein sehr großer Gesellschafterkreis gegeben ist.²⁸⁹ Die vom Geschäftsführer notwendig anzunehmende Bestellung wirkt konstitutiv, wohingegen die anschließend zu erfolgende Eintragung in das Handelsregister (§ 39 Abs. 1 GmbHG) nur noch deklaratorischer Natur ist.²⁹⁰ Handelt es sich um eine *erstmalige* Geschäftsführerbestellung ist diese meist mit den entsprechenden Vertretungsregelungen im notariellen Gründungsprotokoll enthalten.²⁹¹ Die Anmeldung ist notariell zu beglaubigen (§§ 13 Abs. 3 GmbHG, § 12 Abs. 1 S. 1 HGB) und in der Gründungsphase durch alle Geschäftsführer (§§ 78 Alt. 2, 7 Abs. 1 GmbHG), danach nur in ihrer vertretungsberechtigten Zahl (§§ 39, 78 GmbHG) vorzunehmen.

Die Abberufung läuft dabei weitgehend parallel zur Bestellung, mit der Ausnahme, dass es keiner Annahme durch den Geschäftsführer bedarf.²⁹²

aa) Vertretung

Dem Geschäftsführer obliegt im Wesentlichen die (gemeinnützige) GmbH nach außen, insbesondere gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten, vgl. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG (sog. organschaftliche Vertretungsmacht).²⁹³ Damit die (g)GmbH jedoch stets handlungsfähig bleibt, sollte je nach Größe, Struktur und (ideeller) Ausrichtung der Gesellschaft eine Klausel über die Vertretungsbefugnisse in der Satzung niedergeschrieben werden.²⁹⁴ Das Gesetz geht in § 35 Abs. 2 GmbHG bei mehreren bestellten Geschäftsführern von einer Gesamtvertretung aus, was hinsichtlich der Handlungsfähigkeit einer Gesellschaft, die insgesamt nur über zwei Geschäftsführer verfügt nicht zweckmäßig erscheint. Im letzteren Fall bietet sich dahingehend eine Einzelvertretungsbefugnis an, welche aufgrund des dispositiven Charakters des § 35 Abs. 2 GmbHG auch vertraglich vereinbar ist.²⁹⁵ Bei einer gemeinnützig tätigen GmbH sollte allerdings von einer Befreiung

²⁸⁷ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 68.

²⁸⁸ Scholz/K. Schmidt, GmbHG, § 46 Rn. 69; Weidmann, gGmbH, S. 45.

²⁸⁹ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 111.

²⁹⁰ MHLS/Römermann GmbHG § 46 Rn. 216; Weidmann, gGmbH, S. 45.

²⁹¹ Weidmann, gGmbH, S. 45 f.

²⁹² MHLS/Römermann GmbHG § 46 Rn. 234.

²⁹³ MHLS/Lenz GmbHG § 35 Rn. 8 f.

²⁹⁴ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 46; *Kleindiek* in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 35 Rn. 1, 26.

²⁹⁵ *Kleindiek* in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 35 Rn. 26;

vom Selbstkontrahierungsverbot i.S.d. § 181 BGB aus folgenden Erwägungen abgesehen werden: Einerseits wird dadurch bei potentiellen Zuwendungsgebern eine zweifelhafte Außenwirkung und damit Verunsicherung hervorgerufen, andererseits kann es ein Ausschlusskriterium in den Vergaberichtlinien der öffentlichen Hand oder von fördernden Einrichtungen darstellen.²⁹⁶

Von der organschaftlichen Vertretungsbefugnis ist das Anstellungsverhältnis, das die Gesellschaft mit dem Geschäftsführer begründet strikt zu trennen.²⁹⁷ Die Höhe der Geschäftsführervergütung sollte bei einer gGmbH in angemessener Höhe der gesamten Vergütung vereinbart werden, wenn auch hier variable Vergütungsbestandteile denkbar sind.²⁹⁸ Vor dem Hintergrund des Selbstlosigkeitsgrundsatzes nach § 55 AO, ist von am Gewinn oder Umsatz orientierten Tantiemen partout abzusehen. Darüber hinaus ist der Geschäftsführer für die operative Geschäftsführung verantwortlich, die den modus operandi der Verfolgung des Gesellschaftszwecks genauso bedeutet wie den einer sorgfältigen Führung der Geschäfte nach Façon eines ordentlichen Kaufmanns.²⁹⁹

bb) Corporate bzw. Non-Profit Governance

Für den Geschäftsführer einer gGmbH kommen weitere, streng zu beachtende Aufgaben hinzu, wie die Einhaltung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen (etwa die gemeinnützige Zielsetzung und -verfolgung) und die Erfüllung der Satzungsvorgaben in der tatsächlichen Geschäftsführung gemäß § 63 AO (sog. materielle Satzungsmäßigkeit).³⁰⁰ Außerdem hat er noch weitere ungeschriebene Pflichten bei der Geschäftsführung einer gGmbH zu berücksichtigen.³⁰¹ Zum einen seine Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft (z.B. Verschwiegenheitspflicht, eigennütziges Verhalten, Wettbewerbsverbot), zum anderen spezielle Standards, die zur guten Führung einer NPO gehören pflichtbewusst einzuführen und/oder einzuhalten. Hierzu zählen u.a. die Etablierung einer - aus dem anglo-amerikanischen Rechtskreis stammenden- sog. „Corporate-“ bzw. „Non-Profit-Governance“.³⁰² Als „Corporate Governance“ werden „Grundsätze guter Unternehmensführung“ verstanden. Da bei einer gGmbH – anders als bei einer ausschließlich gewinnorientierten GmbH – „das Korrektiv Kapital ge-

²⁹⁶ Weidmann, gGmbH, S. 46; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 112.

²⁹⁷ Ossola-Haring, S. 135 f; Weidmann, gGmbH, S. 45, 47 f.

²⁹⁸ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 48.

²⁹⁹ Baumbach/Hueck/Zöllner/Noack, GmbHG § 35 Rn. 4; Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 50.

³⁰⁰ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 53 f; Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 50. Weidmann, gGmbH, S. 45.

³⁰¹ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 69; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 113.

³⁰² Weidmann, gGmbH, S. 70; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 70, 157.

bender und Rendite fordernder Eigentümer“³⁰³ fehlt, bedarf es einer Modifizierung der Leitmaximen des Deutschen Corporate Governance Kodex, da dieser im Wesentlichen auf den § 161 AktG und damit auf aktienrechtliche Belange Bezug nimmt.³⁰⁴

Relevant ist hierbei die Erarbeitung eines Non-Profit-Kodex für den sog. Dritten Sektor, der für ausbalancierte interne Verhältnisse (in einem derartigen strukturellen Interessenvakuum)³⁰⁵ sorgt und für eine verantwortungsvolle Unternehmensführung herangezogen werden sollte.³⁰⁶

Ein Blick über die Landesgrenze zeigt dabei, dass in Österreich bereits 2013 der „Österreichische NPO-Governance-Kodex“ in seiner Endfassung erschienen ist.³⁰⁷ Einen entsprechenden (amtliche) Deutschen Non-Profit-Governance-Kodex gibt es derzeit nicht. Jedenfalls dienen Leitmotive einer gemeinnützigen Gesellschaft einer verbesserten Öffentlichkeitswirkung, indem sie Vertrauen stärken und Transparenz schaffen, was wiederum die Beziehung potentiellen öffentlichen und privaten Mittelgeber fördert.³⁰⁸

cc) Compliance

Ferner spielt „*Compliance*“ nicht nur bei gewinnorientierten Unternehmen eine Rolle, sondern gewinnt zunehmend auch im Non-Profit-Sektor an Bedeutung, wobei hier zusätzlich branchenspezifische Fragen aufkeimen.³⁰⁹ Die Begriffe „*Corporate Compliance*“ oder einfach „*Compliance*“ beschreiben zunächst die „*Einhaltung von internen und externen Regelwerken*“, die es von (gemeinnützigen) Körperschaften zu beachten gilt, sofern eine solche Implementierung von Risikomanagementsystemen nach Maßgabe ihrer jeweiligen Größe und Organisationsstruktur als geeignet und sinnvoll erscheint.³¹⁰ Wird dies nach Implementierung einer vorgeschalteten Analyse der für die gGmbH relevanten Risikofelder (etwa Steuerrechtskonforme Mittelverwendung und Zweckerfüllung, §§ 51 ff. AO, Ausstellung von Spendenbescheinigungen) bejaht, bietet es sich an Innerbetriebliche Kontrollsysteme (z.B. eine an die NPO angepasste „*Balanced Scorecard*“)³¹¹ einzuführen, um sich im Falle von Verstößen gegen den Vorwurf eines

³⁰³ von Holt/Koch, DStR 2009, 2492, 2493.

³⁰⁴ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 54; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 157; Weidmann, gGmbH, S. 70.

³⁰⁵ von Holt/Koch, DStR 2009, 2492 f.

³⁰⁶ von Holt/Koch, DStR 2009, 2492 f.

³⁰⁷ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 70.

³⁰⁸ Weidmann, gGmbH, S. 71.

³⁰⁹ Brouwer, AnwBI 2010, 663.

³¹⁰ Hüttemann, GuSpR Rn. 5.40; Weidmann, gGmbH, S. 68.

³¹¹ Bono, NPO-Controlling, S. 88 ff; GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 54.

vorsätzlichen Verhaltens, mit weitreichenden steuer- und haftungsrechtlichen Folgen, schützen zu können.³¹²

Besonders die gute Reputation stellt für gemeinnützige Körperschaften eine nicht zu verharmlosende Ressource dar, weil bei einer gGmbH kein eindeutiger Erfolgsindikator wie die Eigenkapitalrendite vorzufinden ist.³¹³ Vor diesem Hintergrund kann sich die Einführung eines Compliance-Management-Systems lohnen und damit auch dem Vermögensschutz einen nützlichen – bestenfalls rentablen – Dienst erwiesen werden. Häufig genügt es - insbesondere bei einer kleineren gGmbH – eine effiziente interne Kontrolle in Gestalt eines Aufsichtsgremiums für ausbalancierte Lösungen zu etablieren.³¹⁴

c) Kontrollgremien (Aufsichtsrat/Beirat)

Wie bereits dargestellt, können Beratungs- und Kontrollfunktionen entweder durch einen obligatorischen (etwa § 31 Abs. 1 MitbestG) oder fakultativen Aufsichtsrat (§ 52 GmbHG) wahrgenommen werden. Hierzu kann ein – gesetzlich nicht kodifizierter - Beirat zusätzlich oder anstatt des Aufsichtsrats in der Satzung der gGmbH vorgesehen und möglichst in einer gemeinsamen Geschäftsordnung festgehalten werden.³¹⁵ Die Einrichtung eines Beirats wird besonders dann nahegelegt, wenn die „Größe“ einer gemeinnützigen Gesellschaft ein drittes (Kontroll-) Organ erfordert oder sachkundige Expertise, gleich ob wirtschaftlicher oder ideeller Art (im Beratungsorgan) in die Gesellschaft Einzug finden soll.³¹⁶ Aufgrund des im § 53 GmbHG enthaltenen Verweises auf aktienrechtliche Vorgaben, ist der Beirat – ebenso wie ein Aufsichtsrat einer AG – ggf. mitbestimmungsrechtlich gebunden, sofern seine Kompetenzen nicht abweichend in der Satzung oder Geschäftsordnung *expressis verbis* geregelt werden.³¹⁷ Daher muss bei der Ausarbeitung und Niederschrift der Kompetenzen eines Beirats berücksichtigt werden, deutlich hinter denen des Aufsichtsrates i.S.d. §§ 95 ff. AktG zubleiben sowie einen diesbezüglichen Verweis zu unterlassen. Die praktische Bedeutung eines Beirats ist individuell (Betriebsinterna, Unternehmensgröße, strategische und ideelle Ausrichtung) und kann damit sehr unterschiedlich ausfallen und je nach Erforderlichkeit als Kontroll- oder Beratungsgremium einer gGmbH ausgestaltet werden.³¹⁸ In diesem Zusammenhang kann der Beirat auch einen sinnvol-

³¹² Brouwer, AnwBl 2010, 663 f; Hüttemann, GuSpR Rn. 5.40.

³¹³ Hierzu und zum Folgenden Brouwer, AnwBl 2010, 664; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 159; Weidmann, gGmbH, S. 69.

³¹⁴ Weidmann, gGmbH, S. 69.

³¹⁵ Schauhoff/*van Randenborgh*, Hdb. GemR, § 4 Rn. 41; Weidmann, gGmbH, S. 49.

³¹⁶ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 119; Weidmann, gGmbH, S. 42.

³¹⁷ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 42 f.

³¹⁸ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 119 f; Weidmann, gGmbH, S. 50.

len Einsatz bei Kommunikationsbedarf der Gesellschaft und ihrer Mitglieder bieten bzw. als Mittler zwischen dem Willensbildungs- und Handlungsorgan interagieren.³¹⁹

6. Haftung

Die Haftungsverfassung einer gGmbH gleicht im Wesentlichen der einer normalen GmbH, sodass auch Gesellschafter einer gGmbH das Haftungsprivileg des § 13 Abs. 2 GmbHG genießen, welches besagt, dass für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nur das Gesellschaftsvermögen haftet.³²⁰

Gemäß § 43 Abs. 1 GmbHG haben die Geschäftsführer in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden. Hierbei handelt es sich lediglich um einen – auf die organschaftliche Haftung - spezialisierten *Verschuldensmaßstab* für die Pflichterfüllung der Geschäftsführer, der dabei funktional dem allgemeinen Sorgfaltsstandard des § 276 Abs. 2 BGB gleichkommt.³²¹ Eine grundsätzlich persönliche, unbeschränkte und unmittelbare (Innen-)Haftung sieht § 43 Abs. 2 GmbHG vor, wenn der Geschäftsführer eine ihm obliegende Organpflicht unter Missachtung des Sorgfaltsmaßstabs nach § 43 Abs. 1 GmbHG verletzt und der Gesellschaft dadurch ein Schaden entsteht (im Falle Mehrerer als Gesamtschuldner gem. §§ 421 ff BGB³²²).³²³

Einen weiteren spezifischen Sorgfaltsmaßstab, bestimmt der dem § 43 Abs. 1 GmbHG gleichsinnige § 93 Abs. 1 AktG, der dem „*gewissenhaften Geschäftsleiter*“ (S. 1) einen gerichtlich nicht überprüfbaren aber dringend notwendigen³²⁴ unternehmerischen Ermessensspielraum einräumt (S. 2), sofern er bei Wahrnehmung seiner unternehmensleitenden Position zum Wohle der Gesellschaft gehandelt hat.³²⁵ Diese sog. „*business judgement rule*“, die der Gesetzgeber an US-amerikanischen Vorbilder angelehnt hat, wird in analoger Anwendung des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG inzwischen auch von Geschäftsleitern einer GmbH oder von NPOs im Rahmen ihrer Entscheidungen zubilligender Weise beansprucht.³²⁶ Als Verwalter fremden Vermögens sind sie bei unternehmerischen Entscheidungen

³¹⁹ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 120; Weidmann, gGmbH, S. 50.

³²⁰ Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 12; Weidmann, gGmbH, S. 76.

³²¹ Baumbach/Hueck/Zöllner/Noack, GmbHG § 43 Rn. 7 f; MüKoGmbHG/Fleischer, § 43 Rn. 10; Wicke, GmbHG § 43 Rn. 1.

³²² MHLS/Ziemons GmbHG § 43 Rn. 374 ff; Wicke, GmbHG § 43 Rn. 10.

³²³ MHLS/Ziemons GmbHG § 43 Rn. 389; MüKoGmbHG/Fleischer, § 43 Rn. 1; Weidmann, gGmbH, S. 77; Wicke, GmbHG § 43 Rn. 8.

³²⁴ Vgl. BGH v. 21.4.1997 - II ZR 175/95, BGHZ 135, 244, 253; ZIP 1997, 883, 885.

³²⁵ Baumbach/Hueck/Zöllner/Noack, GmbHG § 43 Rn. 7 f; MüKoGmbHG/Fleischer, § 43 Rn. 10; ders., NZG 2011, 521, 523;

³²⁶ Fleischer, NZG 2011, 521, 524; MHLS/Ziemons GmbHG § 43 Rn. 134; Scholz/Schneider, GmbHG, § 43 Rn. 53 f; Weidmann, gGmbH, S. 77; Hüttemann, NJW-Beil 2018, 55, 57.

naturgemäß gewissen Risiken und Fehleinschätzungen - auch bei noch so verantwortungsvollem Handeln - ausgesetzt.³²⁷ Daher sollten Gerichte im Rahmen von Organhaftungsklagen stets eine ex ante-Risikobeurteilung vornehmen, und nicht ex post, d.h. in Kenntnis des bereits eingetretenen Schadens darüber befinden (Stichwort: „*hindsight bias*“³²⁸), um Entscheidungen in einem „*sicheren Hafen*“ treffen zu können.³²⁹

Eine Haftungsbegrenzung für Geschäftsführer kann neben der Aufnahme von Haftungsklauseln in die Satzung durch Abschluss einer sog. D&O-Versicherung („*directors-and-officers liability insurance*“) herbeigeführt werden.³³⁰ Diese Vermögensschadenhaftpflichtversicherung dient zum Schutz einer etwaigen Managerhaftung und wird durch die gGmbH als Versicherungsnehmer mit dem Versicherungsunternehmen abgeschlossen, wobei versicherte Person der Geschäftsführer ist.³³¹

Im Rahmen einer Innenhaftung können auch die Gesellschafter einer gGmbH Haftungsansprüche, die aus dem Gesellschaftsverhältnis herrühren, gegen den Geschäftsführer durchsetzen, indem sie entweder einen erforderlichen Beschluss der Gesellschafterversammlung erwirken oder im Falle dessen treuwidriger Ablehnung den Regress im Wege der sog. *actio pro socio*³³² ggf. geltend machen können.³³³ Außerdem droht eine persönliche und unbeschränkte Haftung während des Vorgründungsstadiums für die Gründer (sog. Gründerhaftung)³³⁴ und während des Gründungsstadium für die künftigen Geschäftsführer einer gGmbH nach § 11 Abs. 2 GmbHG, wenn sie vor Eintragung im Namen der Gesellschaft gehandelt haben (sog. Handelndenhaftung).³³⁵ Diese sog. Verlustdeckungshaftung erlischt erst mit Eintragung der zu gründenden gGmbH, denn dann erst geht die Haftung auf die Gesellschaft über.³³⁶

Speziell aus gemeinnütziger Sicht sieht das Steuerrecht eine Haftung der gesetzlichen Vertreter nach § 69 AO sowie eine sog. Spendenhaftung gemäß § 10b Abs. 4 S. 2 EStG vor. Letztere stellt dabei eine verschuldensunabhängige Haf-

³²⁷ Weidmann, gGmbH, S. 77; Fleischer, NZG 2011, 521, 523.

³²⁸ Fleischer, NZG 2011, 521, 522 m.w.N.

³²⁹ Fleischer, NZG 2011, 521 f, 522; MHLS/Ziemons GmbHG § 43 Rn. 134; Scholz/Schneider, GmbHG, § 43 Rn. 61.

³³⁰ Weidmann, gGmbH, S. 77.

³³¹ MHLS/Ziemons GmbHG § 43 Rn. 555 ff; MüKoGmbHG/Fleischer, § 43 Rn. 374.

³³² Kritisch MHLS/Ebbing GmbHG § 14 Rn. 555, Wicke, GmbHG § 13 Rn. 23.

³³³ MAH GmbHR//Schindler, § 25 Rn. 16 f; Weidmann, gGmbH, S. 79.

³³⁴ Wicke, GmbHG § 43 Rn. 7 ff; Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 12.

³³⁵ MüKoGmbHG/Merkt, § 11 Rn. 108, 136; Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 14; Weidmann, gGmbH, S. 86; Wicke, GmbHG § 43 Rn. 13.

³³⁶ Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 4 Rn. 15; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 183.

tung für die Fehlverwendung von Spenden dar, bei der für die entgangene Steuer gehaftet wird.³³⁷

7. Steuerrechtliche Aspekte

a) Besteuerung der Gesellschaft – „Vier-Sphären-Modell“

Aus steuerrechtlicher Sicht ist die Betätigung gemeinnütziger Körperschaften nach allgemeiner Rechtsauffassung in vier Sphären aufzugliedern, zu denen die jeweiligen Einnahmen und Ausgaben entsprechend zuzuordnen sind.³³⁸ Diese strukturierte Einteilung aller Tätigkeiten einer gGmbH lässt sich im sog. „Vier-Sphären-Modell“, das sich im Gemeinnützigkeitsrecht als Hilfsmittel durchgesetzt hat, visualisiert und verständlicher darstellen, wobei vorwiegend der Zuordnung von Tätigkeiten und Einnahmen zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dessen Untergliederungen eine besondere Bedeutung zukommt.³³⁹ Die Trennung der vier Sphären ist dabei nicht immer leicht, dennoch lässt sie sich auf die folgenden grundlegenden Abgrenzungskriterien zurückführen:

Idealtypisch verfügt eine gGmbH lediglich über einen sog. ideellen Bereich, welcher unentgeltliche, nichtunternehmerische Tätigkeiten umfasst, die etwa durch Spenden oder öffentliche Zuschüsse finanziert werden und unabdingbar in erster Linie der ideellen Zweckverwirklichung (Satzungsaufgabe)³⁴⁰ dienen.³⁴¹

Als weitere Sphäre ist die klassische Vermögensverwaltung zu nennen, zu der sowohl die reine (festverzinsliche) Geldanlage als auch die Nutzung und Fruchtziehung bestehender Vermögensgegenstände (z.B. langfristige Vermietung oder Verpachtung unbeweglichen Vermögens) i.S.d. § 14 S. 3 AO zählt.³⁴² In der Praxis erfolgt die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb anhand der allgemeinen einkommensteuerlichen Einkunftsarten. So sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) sowie aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) regelmäßig einer vermögensverwaltenden, mithin steuerfreien Tätigkeit zuzuordnen.³⁴³

Die Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 S. 1 AO legal definiert und liegt grundsätzlich bei jeder Tätigkeit vor, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer

³³⁷ Hüttemann, GuSpR Rn. 8.129, 8.132; Weidmann, gGmbH, S. 79 f.

³³⁸ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 4; Weidmann, gGmbH, S. 172.

³³⁹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 278 f.; Hüttemann, GuSpR Rn. 6.3.

³⁴⁰ R. Wallenhorst in W/H, Kap. C Rn. 3e.

³⁴¹ Hüttemann, GuSpR Rn. 1.113, 6.3; Weidmann, gGmbH, S. 172 f.

³⁴² Ossola-Haring, S. 232; Weidmann, gGmbH, S. 172, 178.

³⁴³ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 284; Weidmann, gGmbH, S. 176.

Vermögensverwaltung hinausgeht.³⁴⁴ Eine Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht erforderlich, § 14 S. 2 AO. Keine wirtschaftlichen Vorteile stellen etwa bedingungslose und auflagenfreie Spenden oder auch Erbschaften dar.³⁴⁵ Dabei wird die Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer gGmbH hauptsächlich mit Wettbewerbsgesichtspunkten begründet, wobei er im Idealfall nur zur Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit dient.³⁴⁶

Die von § 64 Abs. 1 AO angedeuteten Gesetze schränken die Steuervergünstigung ein, wenn nach den Einzelsteuergesetzen die Vergünstigung insoweit ausgeschlossen ist, sofern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Die Körperschaft ist insoweit partiell steuerpflichtig, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb ist.³⁴⁷ Zu diesen angedeuteten Einzelsteuergesetzen zählen die für eine gGmbH geltenden Steuerbefreiungen u.a. etwa § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG.³⁴⁸ Nach § 64 Abs. 2 AO sind mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der gleichen gemeinnützigen GmbH als *ein* wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln.³⁴⁹ Innerhalb dieser sog. „*wirtschaftlichen Sphäre*“ wird weiter zwischen einem steuerpflichtigen (dann wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb i.S.d. § 64 AO) und einem steuerbefreiten wirtschaftlichen Betrieb (dann sog. Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO) unterschieden.³⁵⁰ Auch sollte die in § 64 Abs. 3 AO normierte „*De-Minimis-Regel*“, wonach eine Körperschaft- und Gewerbesteuer bei Einkünften bis 35.000 € nicht eintritt, bedacht werden.³⁵¹

Der (steuerbegünstigte) Zweckbetrieb bildet die vierte Sphäre und ist bei Tätigkeiten gegeben, die erforderlich sind, um die unentbehrliche, gemeinnützige und unmittelbare Zweckverwirklichung zu erfüllen, wodurch diese Verknüpfung auch als Zwecknotwendigkeit bezeichnet wird (vgl. AEAO Nr. 2 zu § 65 AO).³⁵² Weiterhin verlangt § 65 Nr. 3 AO, dass die Körperschaft mit diesem Zweckbetrieb nicht in größerem Umfang mit gewerblichen Betrieben unnötig in Wettbewerb tritt. Sinn dieser Wettbewerbsklausel ist es die nicht steuerlich begünstigten Betriebe nicht nur in einem tatsächlichen, sondern auch in einem nur potentiellen Wettbewerb zu schützen und im Lichte der steuerlichen Wettbewerbsneutralität etwaige Konkurrentenklagen zu vermeiden (vgl. AEAO Nr. 4 S. 3 und 4 zu § 65 AO).³⁵³

³⁴⁴ GmbH-HB/ *Helm/Haaf*, § 22 Rn. 41.

³⁴⁵ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 283.

³⁴⁶ GmbH-HB/ *Helm/Haaf*, § 22 Rn. 42; Ossola-Haring, S. 232; Weidmann, gGmbH, S. 173.

³⁴⁷ *Fischer* in H/H/S, § 64 AO Rn. 10.

³⁴⁸ Weidmann, gGmbH, S. 184.

³⁴⁹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 311.

³⁵⁰ GmbH-HB/ *Helm/Haaf*, § 22 Rn. 42.

³⁵¹ Weidmann, gGmbH, S. 174.

³⁵² Hierzu und zum Folgenden Ossola-Haring, S. 233.

³⁵³ *Fischer* in H/H/S, § 65 AO Rn. 31; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 325.

Sind die Voraussetzungen des § 65 AO sowie die Tatbestandsmerkmale der §§ 66 ff. AO oder des Zweckbetriebskatalogs des § 68 AO erfüllt, so gelten für den Zweckbetrieb die Steuervergünstigungen, die das jeweilige Einzelsteuergesetz für die ihnen zugeordneten Besteuerungsgrundlagen einräumt.³⁵⁴ Klassische Beispiele für Zweckbetriebe sind Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime, Kindergärten und andere soziale Einrichtungen.³⁵⁵

Umsatzsteuerrechtlich gilt es allerdings zu beachten, dass in zwei Arten von Zweckbetrieben unterschieden wird: Zum einen gibt es den ertragssteuerbefreiten, aber dem vollen Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegenden Zweckbetrieb, zum anderen den ertragssteuerbefreiten und umsatzsteuerlich begünstigten Zweckbetrieb, der nur zu 7 % der Umsatzsteuer unterliegt.³⁵⁶ Somit muss ein Zweckbetrieb, der zwar von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) und Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG) befreit ist, nicht unbedingt zwingend auch umsatzsteuerlich begünstigt sein.

Überdies ist die gGmbH grundsätzlich uneingeschränkt der Grunderwerbssteuer als besonderer Verbrauchssteuer unterworfen, es sei denn die Grundstücke fallen der gGmbH durch Erbfall oder Schenkung unter Lebenden zu, da nur dann die Grundwerbsteuer entfällt, vgl. § 3 Nr. 2 GrEStG.³⁵⁷ In diesem Zusammenhang sind Zuwendungen gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG ihrerseits von der Erbschaftsteuer befreit. Darüber hinaus sieht § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 3b GrStG eine Befreiung von der Grundsteuer vor, sofern der Grundbesitz einer gGmbH für gemeinnützige Zwecke, also nicht überwiegend im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, genutzt wird.³⁵⁸

Neben der Gebührenfreiheit hinsichtlich der Gerichts- und Notarkosten genießt die gGmbH sowie ihre Variante der gemeinnützigen UG darüber hinaus noch die Befreiung von Beurkundungs- und Beglaubigungsgebühren § 2 Abs. 2 GNotKG (für Berlin i.V.m. § 1 Abs. 3 S.1 BlnLGebBefrG);³⁵⁹ sowie für Grundbuchgebühren.³⁶⁰

b) Steuerliche Konsequenzen bei Wegfall/ Aberkennung der Gemeinnützigkeit

Gerade die Umsatzsteuer kann für gemeinnützige Kapitalgesellschaften zu einer erheblichen Belastung der Unternehmung führen, wenn die Steuerbegünstigung

³⁵⁴ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 321.

³⁵⁵ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 321; Ossola-Haring, S. 233.

³⁵⁶ Hierzu und zum Folgenden Weidmann, gGmbH, S. 179.

³⁵⁷ Hierzu und zum Folgenden GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 83; Weidmann, gGmbH, S. 220.

³⁵⁸ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 22 Rn. 88.

³⁵⁹ Korintenberg/Otto GNotKG § 2 Rn. 17.

³⁶⁰ Ossola-Haring, S. 208.

nachträglich wegfällt (z.B. bei Verstoß gegen den Selbstlosigkeitsgrundsatz).³⁶¹ Beim Wegfall der Gemeinnützigkeit sind in der Regel nur geringe Überschüsse durch die gGmbH erwirtschaftet worden und infolgedessen der Gewerbe- und Körperschaftssteuerpflicht (i.H.v. 15 % des versteuernden Einkommens, § 23 Abs. 1 KStG) unterworfen, da sie sich durch den Statusverlust automatisch in eine klassische GmbH verwandelt.³⁶² Nach Umsatzsteuerrecht aber fällt die Steuervergünstigung rückwirkend weg, sodass alle Ausgangsumsätze mit dem vollen Steuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) und nicht mit dem ermäßigten von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG) zu belegen sind. Dies stellt oft den Beginn einer insolvenzrechtlichen Krise einer (g)GmbH dar.³⁶³

8. Beendigung der gGmbH

Die gGmbH kann (ebenso wie die klassische GmbH) auf unterschiedliche Arten enden; ihre Auflösungsgründe sind somit in § 60 Abs. 1 GmbHG genannt.

aa) Auflösung und Liquidation

Die Auflösung bedarf auch bei einer gGmbH eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung gemäß § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG.³⁶⁴ Dabei ist für den Auflösungsbeschluss eine Mehrheit von drei Viertel der abgegebenen Stimmen erforderlich. Sodann tritt die gGmbH in das Liquidationsstadium, in welchem die Liquidation zum Handelsregister angemeldet werden muss (§ 65 GmbHG) und mit dem Zusatz „in Liquidation“ oder „i. L.“ versehen wird (§ 68 Abs. 2 GmbHG), wobei grundsätzlich die Geschäftsführer als „geborene“ Liquidatoren bestellt sind, § 66 GmbHG.³⁶⁵ Die gGmbH ist mit Abschluss der Liquidation und Eintragung der Löschung vollbeendet,³⁶⁶ wobei der Handelsregistereintragung grundsätzlich nur deklaratorische, keine konstitutive Wirkung zukommt, es sei denn der Beschluss stellt eine Satzungsänderung dar.³⁶⁷ Nach der Lehre vom Doppeltatbestand endet die Existenz der Gesellschaft nur bei Vermögenslosigkeit und mit Eintragung der Löschung, d.h. nur bei deren kumulativen Vorliegen ist die Gesellschaft (voll-) beendet.³⁶⁸ Erst nachdem das Abwicklungsverfahren (Liquidation) also abge-

³⁶¹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 13; Weidmann, gGmbH, S. 195 f.

³⁶² Hierzu und zum Folgenden Ossola-Haring, S. 238; Weidmann, gGmbH, S. 195 f, 216.

³⁶³ Weidmann, gGmbH, S. 196.

³⁶⁴ Hierzu und zum Folgenden Baumbach/Hueck/Haas, GmbHG § 60 Rn. 17.

³⁶⁵ Scholz/K. Schmidt/Bitter, GmbHG, § 60 Rn. 18; GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 16 Rn. 30, 35; Fuchs, gGmbH, S. 34.

³⁶⁶ GmbH-HB/ Helm/Haaf, § 16 Rn. 60.

³⁶⁷ MüKoGmbHG/Berner, § 60 Rn. 102; Scholz/K. Schmidt/Bitter, GmbHG, § 60 Rn. 18.

³⁶⁸ Baumbach/Hueck/Haas, GmbHG § 60 Rn. 6; Scholz/K. Schmidt, GmbHG, § 74 Rn. 14.

geschlossen ist kann die gGmbH (voll-) beendet werden, mit der Folge, dass erst jetzt ihre Rechtspersönlichkeit erlischt.³⁶⁹

bb) Krise und Insolvenz

Eine gGmbH wird ferner aufgelöst, wenn das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen nach § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG i.V.m. § 27 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 3 InsO eröffnet wird, das zu einem Gesamtvollstreckungsverfahren und nicht zu einem gesellschaftsrechtlichen Liquidationsverfahren führt.³⁷⁰ Im Falle der Auflösung wegen Insolvenzeröffnung erfolgt die Eintragung der Auflösung von Amts wegen; einer Anmeldung bedarf es nicht mehr, vgl. § 65 Abs. 1 S. 3 GmbHG.³⁷¹ Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis hinsichtlich der Insolvenzmasse auf den Insolvenzverwalter über (§ 80 Abs. 1 InsO), die Organstellung des Geschäftsführers kann er hingegen nicht beseitigen.³⁷² Die Abwicklung der Liquidation richtet sich nach insolvenzrechtlichen Bestimmungen, sodass die §§ 66 ff. GmbHG keine Anwendung finden.³⁷³

Die Liquiditätsbesteuerung kann erst dann angesetzt werden, wenn die gGmbH in die Abwicklungsphase übergegangen ist, also aus der Phase der verbenden Tätigkeit herausgetreten und in die einer eingestellten unternehmerischen Tätigkeit eingetreten ist und in der das bestehende Vermögen liquidiert und verteilt wird.³⁷⁴ Grundsätzlich endet die Steuerbefreiung spätestens mit dem Erlöschen der gemeinnützigen Gesellschaft, mit der Folge, dass die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO auch während der Liquidation zu beachten sind.³⁷⁵

Demgemäß stellt sich bei einer gemeinnützigen GmbH allerdings die Frage, ob die Insolvenzeröffnung automatisch zum Verlust der Steuerbefreiung führt. Der BFH beantwortet diese Frage 2007³⁷⁶ zuungunsten einer betroffenen gemeinnützigen Körperschaft in seinem Leitsatz wie folgt: *„Die Körperschaftsteuerbefreiung einer Körperschaft, die nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, endet, wenn die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit eingestellt und über das Vermögen der Körperschaft das Konkurs- oder Insolvenzverfahren eröffnet wird.“*

De facto ist dem Gemeinnützigkeitsrecht keine explizite Regelung zur steuerlichen Behandlung einer An- und Auslaufphase einer ideellen Betätigung imma-

³⁶⁹ Scholz/K. Schmidt, GmbHG, § 74 Rn. 13.

³⁷⁰ Scholz/Bitter, GmbHG, Vor § 64 Rn. 117 f.

³⁷¹ MHLS/Nerlich GmbHG § 60 Rn. 143.

³⁷² Baumbach/Hueck/Haas, GmbHG § 60 Rn. 43 f.

³⁷³ MüKoGmbHG/Berner, § 60 Rn. 113.

³⁷⁴ Hierzu und zu folgendem Weidmann, gGmbH, S. 217.

³⁷⁵ Hierzu und zu folgendem Hüttemann, GuSpR Rn. 2.25.

³⁷⁶ BFH, Urt. v. 16.05.2007 – I R 14/06 – Leitsatz, BFHE 217, 381, BStBl II 2007, 808.

nent.³⁷⁷ Daher fordern Stimmen im Schrifttum³⁷⁸ eine steuerbefreite- bzw. steuerunschädliche Abwicklungsphase sei, unabhängig von der Fortführung der eigentlichen gemeinnützigen Tätigkeit, aus folgenden Gründen (unabdinglich)³⁷⁹ gerechtfertigt: Zum einen lasse sich eine steuerliche Auslaufphase aus den §§ 51 ff. AO ableiten, insbesondere aus dem Grundsatz der Vermögensbindung und der Mittelverwendung, wogegen auch in einem Insolvenzverfahren aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht nicht verstoßen werden würde, da die Gläubiger weiterhin befriedigt würden.³⁸⁰ Zum anderen sei entscheidend, dass die Gläubiger zur Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft beigetragen haben, wodurch der Staat von Aufgaben entlastet worden sei.³⁸¹ Zudem würden die Gläubiger schlechter gestellt als vor Insolvenzeröffnung, da der Fiskus im Insolvenzverfahren vorrangig auf Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft zugreifen und die Insolvenzquote der Gläubiger dadurch erheblich vermindern würde.³⁸² Letztlich spricht der Umstand, dass die Liquidationsphase – wie die Gründungsphase – ein rechtlich zwingend notwendiger Teil des Lebens einer juristischen Person sei, gegen eine solche steuerliche Ungleichbehandlung.³⁸³

Nun gilt es abzuwarten, ob sich die Rechtsprechung und Finanzverwaltung diesen Ansätzen und Anregungen der Literatur annimmt oder weiterhin bei der Insolvenz- und Abwicklungsphase unterscheidet; jedenfalls ist die steuerliche Beurteilung der Beendigung gemeinnütziger Aktivitäten auch nach diesem BFH-Urteil nicht abschließend geklärt.³⁸⁴

III. Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG)

Als Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG ist auch die Aktiengesellschaft gemeinnützigkeitstauglich und kann damit den Status der Gemeinnützigkeit nach den §§ 51 bis 68 AO erlangen.³⁸⁵ Allerdings ist dies im europäischen Vergleich nicht überall gängige Rechtspraxis, so ist etwa in Großbritannien, Österreich und den Niederlanden die rechtliche Möglichkeit der gAG grundsätzlich anerkannt. Hingegen in Frankreich, Spanien und Schweden wird die Rechtsform der AG als aus-

³⁷⁷ Becker, FR 2008, 909, 910.

³⁷⁸ Becker, FR 2008, 909 ff; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 58 f; Kahlert/Eversberg, ZIP 2010, 260 ff; Hüttemann, GuSpR Rn. 2.25 ff.

³⁷⁹ So Becker, FR 2008, 909, 910.

³⁸⁰ Becker, FR 2008, 909, 910 f; Kahlert/Eversberg, ZIP 2010, 260, 261 f; Hüttemann, GuSpR Rn. 2.26.

³⁸¹ Koenig/Koenig, AO, § 51 Rn. 1; Kahlert/Eversberg, ZIP 2010, 260, 262.

³⁸² Kahlert/Eversberg, ZIP 2010, 260, 263.

³⁸³ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 58 f; Hüttemann, GuSpR Rn. 2.27; Weidmann, gGmbH, S. 218.

³⁸⁴ Becker, FR 2008, 909, 911; Kahlert/Eversberg, ZIP 2010, 260, 263.

³⁸⁵ Hierzu und zum Folgenden R. Wallenhorst in W/H, Kap.A Rn. 73; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 1.

schließlich gewinnorientiert behandelt, sodass die entsprechende Anerkennung als gemeinnützig in diesen Ländern nicht erlangt werden kann.³⁸⁶

1. Bedeutung in der Gesellschaft – Verbreitung /Vorkommen

Die gemeinnützige Aktiengesellschaft führt verglichen mit der zahlenmäßigen Präsenz der gGmbH immer noch ein Exotendasein im Gemeinnützigkeitssektor. Nach Einsichtnahme in das Handelsregister des Amtsgerichts Charlottenburg (Berlin) am 15.11.2018 konnten per Eingabe der Suchbegriffe „*gemeinnützige Aktiengesellschaft*“, „*gemeinnützige AG*“ oder auch nur „*gAG*“ für Berlin 18 Eintragungen festgestellt werden.

Darunter z.B. die „*gut.org gemeinnützige Aktiengesellschaft*“, die zuvor als „*betterplace gemeinnützige Stiftungs-GmbH*“ am Rechtsverkehr teilnahm sowie auch die „*Phineo gAG*“ oder „*Kreuzberger Kinderstiftung gemeinnützige Aktiengesellschaft*“. Begründet wird ihr geringes Vorkommen durch die vorherrschende Formstrenge des Aktiengesetzes sowie durch die latent gemeinwohlferne Konnotation des Begriffs „*Aktiengesellschaft*“.³⁸⁷ Dennoch wird die gAG im Gemeinnützigkeitssektor zunehmend als Rechtsform begrüßt, was sich nicht zuletzt auf die Reformen³⁸⁸ des Aktienrechts und der damit zusammenhängenden Entbürokratisierung zurück führen lässt, sondern auch darauf, dass die gAG im Verlauf des Jahres 2008 einen kleinen „*Gründungsaufschwung*“ erlebte.³⁸⁹ Obgleich die gemeinnützige AG auf sehr niedrigem Level verbreitet ist, ist ihre Anzahl tendenziell steigend im gemeinnützigen Sektor. Dabei eignet sich die gAG insbesondere als Alternative zum gemeinnützigen Verein, wenn über Ausgabe von Aktien ein größerer Kapitalstock von einer größeren Zahl (wechselnder) „*Mitglieder*“ eingeworben werden soll.³⁹⁰ Die gemeinnützigen Aktiengesellschaften sind insbesondere in fünf Sachbereichen im Non-Profit-Sektor vertreten: So etwa im Bereich Tierhaltung/Tierschutz, Wissenschaft (z.B. NORDAKADEMIE³⁹¹ oder ISA³⁹²) und Forschung, Soziales, Gesundheit und Förderung des kommunalen Zusammenlebens.³⁹³ Zudem sind sie vereinzelt in Gestalt symbolischer Aktiengesellschaften im Kunstbereich anzutreffen, wie z.B. die 2005 entstandene „*Schaubühne Lin-*

³⁸⁶ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 1.

³⁸⁷ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347.

³⁸⁸ Z.B. Gesetz für kleine Aktiengesellschaften und zur Deregulierung des Aktienrechts v. 02.08.1994 (BGBl. 1994 I S. 1961 f.).

³⁸⁹ Hierzu und zum Folgenden Bayer/Hoffmann, AG 2008, R531.

³⁹⁰ Hüttemann, GuSpR Rn. 2.12; von Holt/Koch, gGmbH Rn. 84.

³⁹¹ <https://www.nordakademie.de/impressum/> abgerufen am 08.11.18 um 18:09 Uhr (NORDAKADEMIE gemeinnützige Aktiengesellschaft Hochschule der Wirtschaft)

³⁹² <https://www.isa-augsburg.com/imprint.aspx> abgerufen am 08.11.18 um 18:13 Uhr (International School Augsburg -ISA- gemeinnützige AG)

³⁹³ Sprengel, gAG, S. 7, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 19:02 Uhr.

denfels AG“, die als erste ostdeutsche gAG vinkulierte Namensaktien (als limitierte „Kunstaktien“) mit einem rechnerischen und zugleich symbolischen Anteil von einem Euro am Grundkapital ausgibt, die aber nicht an der Börse gehandelt werden.³⁹⁴

2. Das AktG als rechtliche Grundlage der gAG

Rechtsgrundlage für die gemeinnützige AG ist hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Gründung und Organisationsverfassung das Aktiengesetz und in Bezug auf die Erlangung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsstatus (wiederum) die §§ 51-68 AO, was zugleich aufzeigt, dass auch die gAG lediglich auf steuerlicher Ebene anders als ihre Rechtsformgenossen behandelt wird.³⁹⁵ Insofern handelt es sich bei einer gemeinnützigen AG um eine steuerrechtliche – nicht gesellschaftsrechtliche – Spezialform der AG, wodurch sie im Wesentlichen dieselben gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen zu erfüllen und beachten hat, wie entsprechend für die gemeinnützig tätige GmbH bereits dargestellt.³⁹⁶ Auf Abweichungen und (Rechtsform-)Besonderheiten wird im Folgenden eingegangen.

3. Errichtung, Gründung und Struktur

Eine Aktiengesellschaft wird durch eine notariell beurkundete Satzung – als deren körperschaftliche Verfassung - durch einen oder mehrere Gründer (§ 28 AktG) im Gründungsvertrag festgestellt (§§ 2, 23 Abs. 1 S.1 AktG i.V.m. §§ 8 ff. BeurkG) und mit Übernahme aller Aktien durch die Gründer errichtet (§§ 2, 28, 29 AktG).³⁹⁷ Mit der Aktienübernahmeerklärung verpflichten sich die Gründer, die damit verbundene Leistung der Einlage rechtsverbindlich zu erbringen.³⁹⁸ Entsprechend der klassischen AG kann auch die gemeinnützige AG – neben der Neugründung - auf unterschiedliche Weisen ins Leben gerufen werden, etwa durch Formwechsel (§§ 190 ff. UmwG) sowie durch elementare Neufassung der Satzung einer bereits bestehenden gewinnorientierten AG oder im Wege der Aktivierung einer Vorrats-AG.³⁹⁹

Hinsichtlich der Feststellung der Satzung ergibt sich ihr Mindestinhalt aus § 23 Abs. 3 und 4 AktG, wobei zu beachten ist, dass zusätzliche Bestimmungen der Satzung nur dann vom Aktiengesetz abweichen dürfen, sofern es ausdrücklich gesetzlich zugelassen ist, vgl. § 23 Abs. 5 S. 1 AktG.⁴⁰⁰ Im Sinne des § 23 Abs. 5

³⁹⁴ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347, R349.

³⁹⁵ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347.

³⁹⁶ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 6; Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347.

³⁹⁷ Lutter in Schmidt/Lutter, AktG, § 2 Rn. 10.

³⁹⁸ Grigoleit/Vedder, AktG, § 23 Rn. 18.

³⁹⁹ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347, R349.

⁴⁰⁰ BeckHdB-AG/Maul/Schwäbe, § 2 Rn. 11

S. 2 AktG sind ergänzende Bestimmungen der Satzung zulässig, es sei denn, das Aktiengesetz enthält eine abschließende Regelung. Dies dokumentiert, dass das Leben einer Aktiengesellschaft von der Gründung bis zur Liquidation vom Prinzip der Formstrenge beherrscht wird, was sie daher für manche Geschäftsfelder - im Vergleich zu flexibleren GmbH - nicht unbedingt zu einer für die Gestaltungsberatung attraktiven Rechtsform macht.⁴⁰¹ Diese relativ starren aktienrechtlichen Strukturen machen individuelle Satzungsgestaltungen bei einer AG daher nur sehr eingeschränkt möglich.⁴⁰² Bei der Entstehung einer gemeinnützigen AG spielt dennoch insbesondere die Satzungsgestaltung eine entscheidende Rolle.⁴⁰³

Bei der gemeinnützigen AG findet ebenso wie bei der normalen AG grundsätzlich das allgemeine Firmenrecht gemäß § 3 Abs. 1 AktG i.V.m. §§ 6 Abs. 1, 17 ff. HGB Anwendung.⁴⁰⁴ Die Firma ist dabei zwingender Bestandteil der Satzung der AG nach den §§ 4, 23 Abs. 3 Nr. 1 AktG. Hinsichtlich der Abkürzung „g“ für „gemeinnützig“ wird auch hier auf die für die gGmbH bzw. gUG geltenden Ausführungen verwiesen, mit der Folge, dass auch die gemeinnützige Aktiengesellschaft die Abkürzung „g“ in firmenrechtlich zulässigerweise in ihrer Firma führen kann, dies jedoch für die Anerkennung als gemeinnützig nicht vorausgesetzt ist.⁴⁰⁵

4. Gesellschaftsvertrag

Der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung ist also der primäre Maßstab, um die Tatbestandsmerkmale der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften zu erfüllen.⁴⁰⁶

Nach § 23 Abs. 2 Nr. 2 AktG muss die Gründungsurkunde zwingend die Angabe des Nennbetrags bei Nennbetragsaktien (§ 8 Abs. 2 AktG) enthalten, jedoch bei Stückaktien die Zahl, den Ausgabebetrag (§ 9 Abs. 1 und 2 AktG) und, wenn mehrere Gattungen (§ 11 AktG) bestehen, die Gattung der Aktien, die jeder Gründer übernimmt.

Zur Veranschaulichung, welche Gattungen der Aktien in der Praxis beispielsweise schon umgesetzt wurden, soll das prominenteste und älteste - 1844 aus einem Aktienverein gegründet - noch existierende Beispiel für eine gemeinnützige

⁴⁰¹ Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318, 320; Schauhoff/van Randenborgh, Hdb. GemR, § 1 Rn. 4; BeckHdB-AG/Müller, § 1 Rn. 91.

⁴⁰² BeckHdB-AG/Müller, § 1 Rn. 91 ff.

⁴⁰³ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 6.

⁴⁰⁴ MüKoAktG/Heider, § 4 Rn. 9; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 20.

⁴⁰⁵ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 21.

⁴⁰⁶ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 6.

Aktiengesellschaft in Deutschland herangezogen werden; die „*Zoologischer Garten Berlin AG*“.⁴⁰⁷ Ihre Aktien werden sogar an der Berliner Börse gehandelt (Marktkapitalisierung zum 03.07.2007: 9,2 Mio. €) und in zwei Gattungen unterschieden:⁴⁰⁸ Einerseits handelt es sich um Namensaktien *mit* Aquarium (WKN 503180) und andererseits um Namensaktien *ohne* Aquarium (WKN 503186), welche im Jahre 1999 („*Börsenboom*“)⁴⁰⁹ noch mit bis zu 10.000 € gehandelt wurden, deren Kurse sich ab 2002 bei äußerst geringen Handelsvolumina bis 2007 auf rund 2.300 € eingependelt haben. Allerdings war 2004 ein kurzfristiger enormer Kursausschlag nach oben zu verzeichnen, was dem wohl berühmtesten Bewohner des Berliner Zoos, dem Eisbären Knut zu verdanken war, der einige Anleger offensichtlich weniger aus spekulativen Motiven, sondern aus Motiven der Liebhaberei heraus dazu bewegte, Aktien des Berliner Zoos - zum damaligen Aktienkurs - für 4.500 € und mehr zu kaufen.⁴¹⁰ Heute werden die Namensaktien *mit* Aquarium wieder für rund 6.550€ gehandelt.⁴¹¹ Eine weitere historisch begründete Besonderheit stellt beim Berliner Zoo die Relation der Aktienverteilung dar, wobei sich die Aktien allesamt in Streubesitz befinden und auch das Land Berlin selbst nur eine Aktie hält.⁴¹²

Ferner verlangt das Gesetz in § 23 Abs. 2 Nr. 3 AktG u.a., dass der Gegenstand des Unternehmens in der Satzung bestimmt und statutarisch festgelegt wird.⁴¹³ Dabei soll die Art der Tätigkeit, welche die AG zu betreiben beabsichtigt, beschrieben werden, wobei der Unternehmensgegenstand inhaltlich Tätigkeiten jeder Art erfasst, sofern dabei nicht gegen das Gesetz oder die guten Sitten verstoßen wird.⁴¹⁴

Wie die GmbH erhält auch eine AG die steuerliche Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft dadurch, dass zum einen die tatsächliche Geschäftsführung der AG (§ 63 AO) an den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen i.S.d. §§ 51 ff. AO ausgerichtet wird, zum anderen muss sich dies ebenso wie die selbstlose, unmittelbare und ausschließliche gemeinnützige Zweckverfolgung aus der Satzung ergeben, um den Anforderungen der formellen Satzungsmaßigkeit (§§

⁴⁰⁷ Sprengel, gAG, S. 7, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 19:16 Uhr; MAH AktienR/Ritter, § 55, Rn. 25.

⁴⁰⁸ Hierzu und zu Folgendem Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347 f.

⁴⁰⁹ Sprengel, gAG, S. 9 f, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 19:35 Uhr.

⁴¹⁰ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347 f, Sprengel, gAG, S. 10, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 19:42 Uhr.

⁴¹¹ [https://www.finanzen.net/aktien/Zoologischer Garten Berlin 1-Aktie](https://www.finanzen.net/aktien/Zoologischer_Garten_Berlin_1-Aktie) abgerufen am 05.11.2018 um 18:34 Uhr.

⁴¹² Sprengel, gAG, S. 11, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 19:58 Uhr.

⁴¹³ *Seibt* in Schmidt/Lutter, AktG, § 23 Rn. 32.

⁴¹⁴ *Köber* in Bürgers/Körber, AktG, § 23 Rn. 28.

59, 60 Abs. 1 AO) gerecht zu werden.⁴¹⁵ Folglich heben sich die gemeinnützige AG statutarisch deutlich von erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Gesellschaften der gleichen Rechtsform ab.⁴¹⁶ Eine solche Satzung ist z.B. um die Bestimmung zu ergänzen, dass einerseits die Aktionäre keine Gewinnanteile (Dividendenverbot)⁴¹⁷ und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der AG erhalten dürfen.⁴¹⁸ Damit ist eine (unmittelbare) Dividendenzahlung bei einer gemeinnützigen AG regelmäßig konstitutiv ausgeschlossen, um dem „*non-profit-constraint*“ des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts Rechnung zu tragen, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.⁴¹⁹ Im Übrigen fungiert das aus § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO abzuleitende strikte Dividendenverbot zugleich als Buchnachweis.⁴²⁰ Andererseits ist ebenso eine ergänzende Regelung einzufügen, welche den AG-Vorstand zur Wahrung des Unternehmensinteresses und des Gesellschaftszwecks der gemeinnützigen AG verpflichtet.⁴²¹

5. Vorstand, Aufsichtsrat und Organe

Jede Aktiengesellschaft hat zwingend eine zweigliedrige Verwaltungsstruktur mit Vorstand und Aufsichtsrat, wobei der Satzungsgeber nach geltendem Recht kein eingliedriges Board- oder Verwaltungsratssystem einführen kann.⁴²² Das dritte zwingende Organ stellt die Hauptversammlung dar.⁴²³

a) Vorstand

Nach § 76 Abs. 1 AktG hat der Vorstand unter eigener Verantwortung die Gesellschaft zu leiten. Als Unternehmensorgan verkörpert er die Leitungskompetenz und seine Weisungsunabhängigkeit gegenüber Beschlüssen des Aufsichtsrats und der Hauptversammlung.⁴²⁴ Diese in § 76 Abs. 1 AktG gesetzlich verankerte Grundsatzentscheidung dokumentiert, dass die Struktur der AG nicht mit der einer GmbH verglichen werden kann und der AG-Vorstand im Grunde gerade und im Gegensatz zum GmbH-Geschäftsführer nicht von den Weisungen der Gesellschafter abhängig ist, sofern nicht § 82 Abs. 2 AktG eingreift, wonach die Vertre-

⁴¹⁵ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 14.

⁴¹⁶ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347.

⁴¹⁷ R. Wallenhorst in W/H, Kap. A Rn. 73.

⁴¹⁸ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 33; Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318, 322.

⁴¹⁹ Sprengel, gAG, S. 7, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 20:14 Uhr; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 33.

⁴²⁰ R. Wallenhorst in W/H, Kap. A Rn. 73; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 33.

⁴²¹ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 40.

⁴²² Seibt in Schmidt/Lutter, AktG, § 76 Rn. 1.

⁴²³ Seibt in Schmidt/Lutter, AktG, § 76 Rn. 2.

⁴²⁴ Ossola-Haring, S. 64; Seibt in Schmidt/Lutter, AktG, § 76 Rn. 2.

tungs- und Geschäftsführungsbefugnis des AG-Vorstands im Innenverhältnis verpflichtend beschränkt wird oder soweit der Vorstand vom § 119 Abs. 2 AktG Gebrauch macht.⁴²⁵

Folglich erleichtert die Weisungsunabhängigkeit des Vorstands die Besetzung des Vorstandsamtes durch externe qualifizierte Manager zu realisieren, was sich bei einem weisungsabhängigen GmbH-Geschäftsführer nicht unwesentlich schwieriger gestaltet.⁴²⁶ Der Vorstand einer AG dient also – als Kollegialorgan – zwingend der Gewährleistung der Willens- und Handlungsfähigkeit einer juristischen Person.⁴²⁷ Diese persönliche Leitungsaufgabe darf anders als seine Geschäftsführungsfunktion nicht übertragen, d.h. delegiert werden, vgl. § 77 Abs. 1 S. 2 HS. 1 AktG.⁴²⁸

Wird in der Satzung einer AG die gemeinnützige Zweckverfolgung ausdrücklich festgelegt, so hat der Vorstand seine eigenverantwortliche Leitungsaufgabe prinzipaliter auf diesen Zweck auszurichten.⁴²⁹ Zudem ist der in § 76 AktG relevante Begriff des Unternehmensinteresses mit dem des Wohls der Gesellschaft des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG (business judgement rule) identisch, sodass in diesem Rahmen ein unternehmerisches Handeln des Vorstands auch gegen die Interessen eines (Haupt-) Aktionärs erlaubt ist, was auch die Gefahr von Fehleinschätzung und Fehlbeurteilung innerhalb seines unternehmerischen Ermessensspielraums einschließt.⁴³⁰ Seine normative Pflicht besteht darin für die dauerhafte, nachhaltige Rentabilität des Unternehmens zu sorgen, die eine gemeinnützige Gesellschaftsausrichtung dabei nicht ausschließt, da das Rentabilitätsinteresse nicht mit der Gewinnmaximierung gleichzusetzen ist.⁴³¹ Dies schließt bei einer gemeinnützigen AG insbesondere die Pflicht ein, den Status der Gemeinnützigkeit nicht zu gefährden und durch Implementierung geeigneter Risikomanagementsysteme abzusichern.⁴³²

aa) Corporate Compliance

Corporate Compliance ist Teil der Aufgaben eines Vorstands als Leiter der Gesellschaft und bedeutet zunächst ein Handeln in Übereinstimmung mit geltendem

⁴²⁵ OLG Frankfurt a. M. Urt v. 17.08.2011 – 13 U 100/10, ZIP 2011, 2008, 2009; Vgl. dazu: Kort AG 2012, 605, *Seibt* in Schmidt/Lutter, AktG, § 76 Rn. 2.

⁴²⁶ Ossola-Haring, S. 72.

⁴²⁷ Grigoleit/*Vedder*, AktG, § 76 Rn. 3 f.

⁴²⁸ MüKoAktG/*Spindler*, § 76 Rn. 7, 14; Grigoleit/*Vedder*, AktG, § 76 Rn. 4.

⁴²⁹ Ossola-Haring, S. 64.

⁴³⁰ OLG Frankfurt a. M. Urt. v. 17.08.2011 – 13 U 100/10, ZIP 2011, 2008, Leitsatz Nr. 1; Kort, AG 2012, 605, 607.

⁴³¹ OLG Frankfurt a. M. Urt. v. 17.08.2011 – 13 U 100/10, ZIP 2011, 2008, 2010; MAH AktienR/*Ritter*, § 55 Rn. 39.

⁴³² MAH AktienR/*Ritter*, § 55 Rn. 39.

Recht oder auch die Einhaltung der die Gesellschaft betreffenden Gesetze und regulatorischen Standards.⁴³³ Sowohl zur Corporate Governance also auch zum Risikomanagement steht die Corporate Compliance in Beziehung, sodass die Betriebswirtschaftslehre von einem abgekürzten sog. GRC-Ansatz spricht, welcher zu einer dauerhaften Sicherstellung und Verbesserung von Corporate Compliance im Unternehmensbetrieb dient.⁴³⁴ Im gemeinnützigen Bereich gilt es insbesondere der Spende und dem Sponsoring mit großer Vorsicht und besonderer Achtsamkeit zu begegnen. Gerade im Zusammenhang mit § 10 b Abs. 1 S. 1 EStG muss die Spende zum einen unentgeltlich, d.h. ohne Gegenleistung und zum anderen ausschließlich fremdnützig, mithin zur Förderung des Gemeinwohls verwendet werden, um den Spendenabzug bei den Sonderausgaben - ohne Haftungsrisiken - berücksichtigen zu können.⁴³⁵ Das Sponsoring hingegen darf aus steuerrechtlicher Sicht eine Gegenleistung erwarten nachdem der geldwerte Vorteil einer gemeinnützigen Organisation zugewendet worden ist, etwa durch Werbung für das geldgebende Unternehmen oder im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit.⁴³⁶

Somit hat der (auch nur ehrenamtlich tätige) Vorstand einer gemeinnützigen AG dafür Sorge zu tragen, dass die eingegangenen Zuwendungen zeitnah nur für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden und im Falle eines Zweckbetriebs zusätzlich die Anforderungen des § 65 AO zu beachten, um sowohl seiner Legalitäts- und Organisationspflicht als auch den Interessen der sog. „Stakeholder“ nachzukommen, indem er dies u.a. durch ein geeignetes Risikomanagementsystem überwacht.⁴³⁷ Über die anvertrauten und verwendeten Geldmittel ist er den „Kostenträgern“, Zuschussgebern, ehrenamtlichen Unterstützern sowie den Aktionären rechenschaftspflichtig.⁴³⁸

Da dem Gemeinnützigkeitsrecht der Rechtsgedanke der Nachhaltigkeit inneohnt, verwundert es nicht das im Zusammenhang mit dem DCGK einerseits und der Corporate Governance und Compliance andererseits stets mit der parallel aufkommenden Diskussion über Corporate Social Responsibility (CSR) in Verbindung gebracht wird.⁴³⁹ Unter CSR versteht die EU-Kommission einerseits ein grundlegendes Konzept eines Unternehmens freiwilliger Basis soziale Belange und Umweltbelange in seiner Unternehmenstätigkeit und in die Wechselbe-

⁴³³ Kort, NZG 2008, 81.

⁴³⁴ Kort, NZG 2008, 81 f.

⁴³⁵ BFH Ur. v. 09.12.2014 – X R 4/11, BeckRS 2015, 94653 Rn. 39; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 42.

⁴³⁶ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 42.

⁴³⁷ Vogelbusch, NZG 2018, 1161, 1168; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 44 ff.

⁴³⁸ Vogelbusch, NZG 2018, 1161, 1168.

⁴³⁹ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 158; Spießhofer, NZG 2018, 441, 442.

ziehungen mit den Interessengruppen zu integrieren.⁴⁴⁰ Nach einer jüngeren Definition beschreibt die EU-Kommission CSR als „*die Verantwortung von Unternehmen für ihre Auswirkungen auf die Gesellschaft*“. Gerade von gemeinnützigen Organisationen wird ein solch verantwortungsvolles Handeln in erheblichen Maßen durch die Stakeholder, Spendern und der Öffentlichkeit erwartet.⁴⁴¹ Diese „*soziale Verantwortlichkeit*“ sollte bereits bei der Bildung und Besetzung der Gremien einer gemeinnützigen AG Berücksichtigung finden.

bb) Vertretung

Der Vorstand vertritt die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich, § 78 Abs. 1 S. 1 AktG. Seine Vertretungsmacht ist grundsätzlich unbeschränkt (§ 78 Abs. 1 AktG) und auch unbeschränkbar (§ 82 Abs. 1 AktG).⁴⁴² Dieses Vertretungsbefugnis wird dabei nicht durch den zum Schutze der AG bestimmten Grundsatz der Gesamtvertretungsbefugnis beschränkt, welcher im Falle eines mehrköpfigen Vorstands nach § 78 Abs. 2 S.1 AktG besagt, dass die Vorstandsmitglieder nur gemeinschaftlich zur Vertretung der Gesellschaft befugt sind.⁴⁴³

b) Aufsichtsrat

Nach dem dualistischen System hat eine deutsche Aktiengesellschaft zwingend über einen Aufsichtsrat als Kontroll- und Beratungsorgan zu verfügen.⁴⁴⁴ In erster Linie ist er für die Überwachung der Geschäftsführung durch den Vorstand zuständig (§ 111 Abs. 1 AktG).⁴⁴⁵ Gemäß § 95 Abs. 1 S. 1 AktG hat der Aufsichtsrat aus drei Mitgliedern zu bestehen, sofern nichts Abweichendes in der Satzung geregelt wird oder mitbestimmungsrechtliche Vorschriften eingreifen (vgl. § 95 Abs. 1 S. 5 AktG).⁴⁴⁶ Außerdem zählt zur Personalkompetenz des Aufsichtsrats die Bestellung und Abberufung des Vorstands, § 84 AktG.⁴⁴⁷

Bei gemeinnützigen Unternehmen eröffnen sich für die Aufsichtsratsgremien zwei Aufgabenbereiche: Zum einen hat die Geschäftsführung dem Aufsichtsrat Rechenschaft über die wirtschaftlichen Verhältnisse und künftige Geschäftspolitik zu geben. Zum anderen ist dem Aufsichtsrat Bericht zu erstatten, ob den norma-

⁴⁴⁰ Hierzu und zum Folgenden Spießhofer, NZG 2018, 441, 441 f.

⁴⁴¹ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 158.

⁴⁴² MüKoAktG/Spindler, § 78 Rn. 26; Seibt in Schmidt/Lutter, AktG, § 78 Rn. 7.

⁴⁴³ Seibt in Schmidt/Lutter, AktG, § 78 Rn. 16.

⁴⁴⁴ MüKoAktG/Habersack, Zweiter Abschnitt, Vorbemerkung Rn. 1 f.

⁴⁴⁵ Grigoleit/Grigoleit/Tomasic, AktG, § 95 Rn. 1.

⁴⁴⁶ Grigoleit/Grigoleit/Tomasic, AktG, § 95 Rn. 3 ff.

⁴⁴⁷ MüKoAktG/Habersack, § 111 Rn. 2.

tiven und fachlichen Standards sorgfältig und gewissenhaft entsprochen wird.⁴⁴⁸ Damit der Aufsichtsrat einer gemeinnützigen AG diese Anforderungen auch sachkundig einschätzen und beurteilen kann, bedarf es einer Professionalisierung der Gremien, indem sie durch fachkundige Aufsichtsratsmitglieder und in kleinerem Kreise besetzt werden.⁴⁴⁹ Für die Übernahme eines Amtes als Aufsichtsrat oder beratenden Beirat bei einer gemeinnützig ausgerichteten Aktiengesellschaft sind Kenntnisse in den Bereichen Gesellschafts-, Handels- und Steuerrecht sowie der Betriebswirtschaftslehre unabdingbar.⁴⁵⁰ Zudem kommt hier die besondere Anforderung hinzu, dass die Beziehung und Zusammenarbeit mit den Stakeholdern aufrecht erhalten werden muss, die aus der engen Vernetzung mit der Zivilgesellschaft und Öffentlichkeitsdarstellung herrührt und wesentlich für den Erfolg einer gemeinnützigen Gesellschaft ist. Auch hat der Aufsichtsrat einer gemeinnützigen AG peinlich genau die Grenzen der Angemessenheit bei der Bestimmung und Festlegung der Vorstandsvergütung zu berücksichtigen, da bei einer zu hohen Vergütung die Aberkennung des Gemeinnützigkeitsstatus wegen Mittel Fehlverwendung erfolgen kann.⁴⁵¹

6. Aktionäre und Hauptversammlung

a) Aktionäre

Um im Einklang mit dem zentralen Grundsatz der Vermögensbindung zu stehen müssen die Aktionäre ferner beachten, dass bei Ausscheiden aus der Gesellschaft, bei Wegfall der Gemeinnützigkeit oder bei Auflösung der Gesellschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und /oder den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückgewährt werden.⁴⁵² Darüber hinaus dürfen sie weder Gewinnanteile noch sonstige Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten, sodass sog. offene Gewinnausschüttungen in gesellschaftsrechtlicher Sicht in der Satzung ausgeschlossen werden müssen und aus tatsächlicher Sicht auch faktisch zu unterbleiben haben.⁴⁵³ Hierin kommt das oben erwähnte Liebhabermotiv der Eigentümer einer gemeinnützigen AG erneut zum Tragen, da bei ihnen weder maximale noch optimale persönliche Renditeerwar-

⁴⁴⁸ Vogelbusch, NZG 2018, 1161, 1168.

⁴⁴⁹ Vogelbusch, NZG 2018, 1161, 1168 f.

⁴⁵⁰ Hierzu und zum Folgenden Vogelbusch, NZG 2018, 1161, 1169.

⁴⁵¹ MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 49.

⁴⁵² Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347; MAH AktienR/Ritter, § 55, Rn. 32.

⁴⁵³ Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318, 322; Sprengel, gAG, S. 9, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 21:00 Uhr.

tung handlungsanleitend im Vordergrund steht.⁴⁵⁴ Daher ist es umso weniger erfreulich, dass im Falle des auf eine lange Historie zurückblickenden Berliner Zoos die, in dessen Statuten vorgesehene Gewährung eines dauerhaften Freieintritts für jeden Aktionär und vier Angehörige 2001 gestrichen wurde. Anlass war die drohende Aberkennung des Gemeinnützigkeitsstatus durch das Berliner Finanzamt im selben Jahre, wobei in der Gewährung von Gratis-Dauerkarten für die Aktionäre eine unzulässige (verdeckte) Gewinnausschüttung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO und einen Verstoß nach § 57 AktG gesehen wurde.⁴⁵⁵ Andererseits darf im Lichte des verfassungsrechtlichen Gebots gleicher Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sowohl der Gesetzgeber als auch der Rechtsanwender eine verdeckte Gewinnausschüttung gegenüber einer Offenen nicht privilegiert behandeln.⁴⁵⁶

b) Hauptversammlung

Der Begriff der Hauptversammlung zeichnet sich durch seine Dualität aus, d.h. dass zum einen die Hauptversammlung als das verbandliche Mitgliederorgan, durch die Willensbildung der Aktionäre verstanden wird und zum anderen als das organisationsrechtliche Element der tatsächlichen Zusammenkunft der Aktionäre begriffen wird.⁴⁵⁷ Die Hauptversammlung ist neben dem Vorstand und dem Aufsichtsrat das dritte Organ einer (g)AG und für die interne Willensbildung zuständig, welche durch Beschlussfassung mit grundsätzlich einfacher Mehrheit erfolgt.⁴⁵⁸

Bei einer gemeinnützigen AG gilt es möglichst das Verfahren der Einberufung und Durchführung der Hauptversammlung (§§ 121 ff. AktG) zu vermeiden, da die nach § 121 Abs. 4 S. 1 AktG erforderliche Bekanntmachung der Einberufung in den Gesellschaftsblättern regelmäßig kostenintensiv ist.⁴⁵⁹ Hierbei können die durch den Gesetzgeber eingeräumten Erleichterungen hinsichtlich des organisatorischen Ablaufs genutzt werden, die auch der Wahrung der Gemeinnützigkeit dienen sollen.

Einen Gewinnverwendungsbeschluss betreffend schließt die steuerliche Privilegierung als gemeinnützig zwar die Gewinnerzielungsabsicht, nicht aber die Erzie-

⁴⁵⁴ Hierzu und zum Folgenden Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318, 322; Sprengel, gAG, S. 9, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 21:09 Uhr.

⁴⁵⁵ Bayer/Hoffmann, AG 2007, R347 f; Sprengel, gAG, S. 9, http://www.institut.maecenata.eu/resources/2004_Opusculum15.pdf abgerufen am 09.11.18 um 21:31 Uhr.

⁴⁵⁶ Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318, 323.

⁴⁵⁷ Spindler in Schmidt/Lutter, AktG, § 118 Rn. 6.

⁴⁵⁸ Grigoleit/Herrle, AktG, § 118 Rn. 1; Ossola-Haring, S. 69.

⁴⁵⁹ Hierzu und zum Folgenden MAH AktienR/Ritter, § 55, Rn. 47.

lung von Gewinnen bei gemeinnützigen Körperschaften aus.⁴⁶⁰ Somit wird lediglich die Verwendung des Gewinns durch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften eingeschränkt.

7. Haftung

Als Kapitalgesellschaft ist die beschränkte Haftung einer AG mit der einer GmbH vergleichbar, wobei das haftende Grundkapital einer AG mindestens 50.000 € betragen muss, §§ 1 Abs. 2, 7 AktG.⁴⁶¹ Die Höhe des Nennbetrags ist nach § 39 Abs 1 S. 1 AktG in das Handelsregister einzutragen. Ebenso wie bei der GmbH besteht vor Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister (vgl. § 41 Abs. 1 S. 1 AktG) eine persönlich unbeschränkte Haftung der handelnden Organe, mithin für den Vorstand und ggf. den Aufsichtsrat im Falle des § 112 AktG, für die der AG in diesem Stadium entstandenen Schulden (Handelndenhaftung nach § 41 Abs. 2 AktG).⁴⁶²

Eine persönliche Haftung der Aktionäre über deren Einlagebetrag hinaus ist ausgeschlossen, soweit das Grundkapital geleistet und in keiner Art und Weise zurückgezahlt worden ist, vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 AktG (sog. Trennungsprinzip⁴⁶³).⁴⁶⁴ Wie bei (g)GmbH-Geschäftsführern kann zur Minimierung des Haftungsrisikos von Vorstand oder Aufsichtsrat eine D&O-Versicherung abgeschlossen werden.⁴⁶⁵

8. Steuerrechtliche Aspekte

Der gemeinnützigen AG ist grundsätzlich das Nachgehen einer wirtschaftlichen Aktivität erlaubt, um die Finanzierung ihrer satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke zu ermöglichen.⁴⁶⁶ Es wird in gleicherweise wie auch bei der gGmbH in die folgenden vier Sphären unterschieden: die ideelle (gemeinnützig tätige) Sphäre, der steuerunschädlichen Vermögensverwaltung und des gleichsam steuerunschädlichen Zweckbetriebs sowie der Sphäre des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Auch hinsichtlich der steuerlichen Privilegierungen einer gemeinnützigen AG wird auf die Ausführungen bei der gGmbH verwiesen.

⁴⁶⁰ Hierzu und zum Folgenden MAH AktienR/Ritter, § 55, Rn. 48.

⁴⁶¹ Ossola-Haring, S. 69.

⁴⁶² Drygala in Schmidt/Lutter, AktG, § 41 Rn. 24 f, 26; MAH AktienR/Ritter, § 55 Rn. 6.

⁴⁶³ Lutter in Schmidt/Lutter, AktG, § 1 Rn. 1.

⁴⁶⁴ Ossola-Haring, S. 69.

⁴⁶⁵ MüKoAktG/Spindler, § 93 Rn. 191; MüKoAktG/Habersack, § 116 Rn. 74.

⁴⁶⁶ Hierzu und zum Folgenden MAH AktienR/Ritter, § 55, Rn. 34.

9. Beendigung der gAG

Eine gemeinnützige AG scheidet ebenso wie die klassische Aktiengesellschaft aus dem Rechtsleben aus; insbesondere wird sie durch die in § 262 AktG geregelten Auflösungsgründe beendet, welche sich weitestgehend auch mit denen einer gGmbH decken. Sie muss gleichermaßen die Stadien der Auflösung, Abwicklung und Vollbeendigung durchlaufen.⁴⁶⁷ Gemäß § 263 S. 1 AktG hat der Vorstand die Auflösung der Gesellschaft zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Allerdings gilt dies nicht im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG) vgl. § 263 S. 2 AktG, da hier die Eintragung von Amts wegen erfolgt, § 263 S. 3 AktG. Wird die Aktiengesellschaft wegen Vermögenslosigkeit i.S.d. § 262 Abs. 1 Nr. 6 AktG nach § 394 AktG gelöscht, so entfällt die Eintragung nach § 263 S. 4 AktG.

IV. Deutsches Gemeinnützigkeitsrecht de lege ferenda

Nachdem nun die Grundzüge des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts sowie die derzeitigen rechtlichen Rahmenbedingungen der gemeinnützigen GmbH und AG dargestellt wurden, widmet sich der folgende Abschnitt dem immer stärker werdenden Veränderungsdiskurs auf dem Gebiet des Dritten Sektors.

1. Reformthesen des 72. Deutschen Juristentages (DJT)

Gemäß § 2 der Satzung des Deutschen Juristentages verfolgt er den Zweck, „*auf wissenschaftlicher Grundlage die Notwendigkeit von Änderungen und Ergänzungen der deutschen und der europäischen Rechtsordnung zu untersuchen, der Öffentlichkeit Vorschläge zur Fortentwicklung des Rechts vorzulegen, auf Rechtsmissstände hinzuweisen und einen lebendigen Meinungs austausch unter den Juristinnen und Juristen aller Berufsgruppen und Fachrichtungen herbeizuführen*“.⁴⁶⁸

Die Aktualität und der Reformbedarf im NPO-Bereich zeigen sich insbesondere dadurch, dass der 72. Deutsche Juristentag vom 26.09. bis 28.09. 2018 u.a. der Frage nachging, „*empfiehlt es sich, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln?*“⁴⁶⁹ Das letzte und einzige Mal wurde im Jahre 1962 beim 44. DJT über das Recht

⁴⁶⁷ *Riesenhuber* in Schmidt/Lutter, AktG, § 262 Rn. 1.

⁴⁶⁸ Siehe https://www.djt.de/fileadmin/downloads/djt_satzung.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:00 Uhr.

⁴⁶⁹ Hierzu Hüttemann, Gutachten, G.

der NPO diskutiert, damals in erster Linie das Stiftungsrecht betreffend.⁴⁷⁰ Dies zeigt umso mehr, dass die gesellschaftlichen Entwicklungen und das Phänomen der zunehmenden wirtschaftlichen Betätigungen von gemeinnützigen Organisationen in Deutschland, die Ständige Deputation des DJT veranlasst haben, einen Prüfungsauftrag hinsichtlich rechtlicher Rahmenbedingungen für das Gemeinnützigkeitsrecht zu erteilen.⁴⁷¹ Ein Novum ist allerdings, dass die „*heutige*“ Reformdebatte in einer Symbiose zwischen Zivilrecht und Steuerrecht geführt wird, um eine möglichst übergreifende und sinnvolle Regelung für das Recht des NPO-Sektors erörtern, verhandeln und ggf. statuieren zu können.⁴⁷²

a) *Thesen zum allgemeinen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts*

Hinsichtlich des o.g. Unmittelbarkeitsgrundsatzes stellt sich die Frage, ob dieser einer grundlegenden Reform bedarf. Rechtsvergleichend betrachtet stellt das Grundprinzip der Unmittelbarkeit eine deutsche Besonderheit dar und wird ohnehin durch zahlreiche Ausnahmetatbestände (etwa des § 58 AO) durchbrochen.⁴⁷³ Nach *Hüttemann* sollte die Regelung des § 57 Abs. 1 AO gestrichen werden, da sowohl dessen Kernaussage und sprachliche Umsetzung missglückt seien, als auch arbeitsteilige Strukturen im NPO-Bereich erschwert würden, besonders bei gemeinnützigen Holdings.⁴⁷⁴ Daher empfiehlt er zumindest als eine „*second best*“ Lösung die Überarbeitung des geltenden § 58 Nr. 1 AO, um der drängenden Problematik des Gemeinnützigkeitsstatus im Rahmen von Holdingstrukturen zu begegnen. De lege lata wird der steuerbegünstigte Status einer Muttergesellschaft gefährdet, wenn die vollständige Ausgliederung der operativen gemeinnützigen Tätigkeit auf selbstständige Tochtergesellschaften erfolgen soll, da das bloße Halten einer Beteiligung an einer anderen gemeinnützigen Einrichtung an und für sich keine „*unmittelbare*“ steuerbegünstigte Tätigkeit darstellen soll.⁴⁷⁵ Mit Blick auf die heutigen Bereiche der Wohlfahrtspflege, Bildung und Gesundheit, zeichnet sich im Besonderen der Krankenhaussektor aus, der aufgrund seiner wettbewerblichen Entwicklung durch zahlreiche gemeinnützige Konzernstrukturen gekennzeichnet ist, deren Aufbau sowohl in steuerlicher als auch gesetzlicher Hinsicht Unterstützung finden sollte, indem z.B. die Holdinggesellschaft schon heute unter (zusätzlichen) bestimmten Voraussetzungen als „*Förderkörperschaft*“ i.S.d. – hierfür zu erweiternden - § 58 Nr. 1 AO anerkannt werden

⁴⁷⁰ Weitemeyer, NJW 2018, 2775.

⁴⁷¹ Rawert, AnwBl Online 2018, 719 f.

⁴⁷² Weitemeyer, NJW 2018, 2775.

⁴⁷³ Hüttemann, NJW-Beil 2018, 55 f.

⁴⁷⁴ Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, Gutachten, G 32 f.

⁴⁷⁵ Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, Gutachten, G 33; Musil, DStR 2009, 2453, 2456; vgl. auch Schunk, npoR 2016, 53, 55.

müsste.⁴⁷⁶ Hier knüpft auch *Schauhoff* im Lichte des Telos des § 58 AO⁴⁷⁷ an, indem er dabei (für die Bejahung der Unmittelbarkeit) allein die konkrete Maßnahme, die nach der tatsächlichen und rechtlichen Gestaltung geeignet ist den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zweck zu fördern, für entscheidend hält; nicht aber die Unterscheidung, ob dies durch eigene Aktivität oder durch Mittelzuwendung geschieht.⁴⁷⁸ *Musil* hingegen wollte schon 2009 Holdingstrukturen dadurch leichter ermöglichen, indem er den Gesetzgeber dazu angehalten hatte, einen Ausnahmetatbestand nach dem Muster von § 57 Abs. 2 AO zu schaffen, wonach die Konzernstrukturen, die lediglich der wirtschaftlicheren Zweckerfüllung dienen, unkompliziert zugelassen werden könnten; bei einer entsprechenden Schaffung befürwortet er eine Gesamtbetrachtung des gesellschaftsrechtlichen Gebildes als Fundament heranzuziehen.⁴⁷⁹

Denkbar – allerdings nicht so leicht umsetzbar - wäre (nach *Hüttemann*) etwa auch die Einführung einer „*gemeinnützigen Organschaft*“ in Anlehnung an § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, um die Schwierigkeiten und den damit oft einhergehenden kostenintensiven Umstrukturierungen der Holdings zu bewältigen.⁴⁸⁰

Darüber hinaus wird auch der Selbstlosigkeitsgrundsatz der Reformdebatte unterzogen. *Hüttemann* fordert hier die Selbstlosigkeit auf seinen historischen Ausgangspunkt und dadurch auf seine eigentliche Funktion zurückzuführen, indem auch nach teleologischer Auslegung ein einschränkender Zusatz mit dem „*Verbot einer überwiegenden eigenwirtschaftlichen Motivation der Beteiligten*“ im § 55 Abs. 1 S. 1 AO modifizierend eingefügt werden sollte.⁴⁸¹ Zugleich zeige dies auf, dass die Grenzen wirtschaftlicher Betätigungen von gemeinnützigen Organisationen allein durch den Grundsatz der Ausschließlichkeit gezogen werden (können). Hinsichtlich des *Outsourcings* bei gemeinnützigen Körperschaften plädiert *Musil* den § 55 AO einer Gesamtbetrachtung zu unterziehen, um so eine rechtsübergreifende Interpretation der Selbstlosigkeit zu erreichen und dem gestiegenen Konkurrenzdruck auf dem Markt gerecht zu werden.⁴⁸²

⁴⁷⁶ Musil, DStR 2009, 2453, 2456.

⁴⁷⁷ Hüttemann, Gutachten, G 32.

⁴⁷⁸ Schauhoff, S. 62 These Nr. 3, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁴⁷⁹ Musil, DStR 2009, 2453, 2457 ff.

⁴⁸⁰ von Holt/Koch, gGmbH Rn. 190; Hüttemann, Gutachten, G 31 f.

⁴⁸¹ Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, Gutachten, G 35.

⁴⁸² Musil, DStR 2009, 2453, 2457 f.

b) *Thesen zu einer übergreifenden Regelung der rechtlichen Rahmenbedingungen*

Allem voran entnimmt Hüttemann der *lex lata*, dass sie keine Vorschriften kennt, die an den Begriff der „*Non-Profit-Organisation*“ unmittelbar anknüpfen, wobei die gesellschaftsrechtlichen Gründungsvoraussetzungen einer historisch gewachsenen Typenbildung entstammen.⁴⁸³ Zwar unterscheidet das BGB zwischen ideellen und wirtschaftlichen Zwecken – jedoch nur bei Vereinen – dies nach Hüttemann allerdings damit unzureichend, mit der Folge, dass die dadurch entstehende zivilrechtliche „*Regelungslücke*“ durch das Steuerrecht ausgefüllt wird.⁴⁸⁴ Um die Einheitlichkeit der Auslegung der Rechtsbegriffe zu sichern, sollte zum einen der Rechtstypus der „*gemeinnützigen NPO*“ im Zivil- und Gesellschaftsrecht definiert und über eine dynamische Verweisung auf die steuerlichen Vorgaben der AO normativ verankert werden.⁴⁸⁵ Zum anderen hält *Hüttemann* einen verpflichtenden Namenszusatz im Rechtsverkehr für notwendig, um den ohnehin durch das Gemeinnützigkeitsrecht geprägten „*Typus*“ der gemeinnützigen NPO in Deutschland, der nicht nur Realtypus, sondern auch Rechtstypus sei, besser kenntlich zu machen, indem im Vereins-, Stiftungs- und Gesellschaftsrecht auf die mit „*Grundlagencharakter*“ ausgestalteten Vorgaben der AO verwiesen wird.⁴⁸⁶ Zudem würde der nach außen dokumentierte Gemeinnützigkeitsstatus auf der einen Seite eine Erhöhung seiner Signalwirkung zur Folge haben, auf der anderen Seite eine vertrauensbildende Wirkung eines staatlichen „*Gütesiegels*“ entfalten.⁴⁸⁷ Mit diesen Thesen geht auch *Schauhoff* weitgehend konform.⁴⁸⁸ Kritisch hingegen sieht *Jakob* die Auffassung *Hüttemanns*, dass das Steuerrecht für das Zivilrecht maßgeblich sei, denn im Rechtsvergleich stelle dies eher eine Eigenheit des deutschen Rechts dar.⁴⁸⁹

Darüber hinaus hätten entsprechende Verweisungen eine klarstellende Funktion beziehentlich nicht-steuerlicher Regelungen mit Gemeinnützigkeitsbezug.⁴⁹⁰ *Hüttemann* stellt fest, dass sich der Begriff der Gemeinnützigkeit in über 100 Gesetzen findet, in denen er als Anknüpfungspunkt für – zumeist - Sondervorschriften mit Begünstigungscharakter fungiert.⁴⁹¹ Dabei hebt er insbesondere die Vorschrift

⁴⁸³ Hüttemann, Gutachten, G 14.

⁴⁸⁴ Hüttemann, Gutachten, G 15.

⁴⁸⁵ Hüttemann, Gutachten, G 69 f.

⁴⁸⁶ Hüttemann, NJW-Beil 2018, 55 f; ders., Gutachten, G 15, 67.

⁴⁸⁷ Hüttemann, Gutachten, G 19; ders., GuSpR Rn. 1.10; vgl. Weitemeyer, NJW 2018, 2775 f.

⁴⁸⁸ Vgl. Schauhoff, S. 62 These Nr. 2, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁴⁸⁹ Vgl. Jakob, S. 58 These Nr. 2, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁴⁹⁰ Hüttemann, Gutachten, G 104 These Nr. 17.

⁴⁹¹ Hüttemann, Gutachten, G 96 ff.

des § 153a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 StPO hervor, wonach die Einstellung eines Strafverfahrens gegen Zahlung an eine gemeinnützige Einrichtung vorgenommen werden kann.⁴⁹² In Anbetracht der zahlreichen Verfahrenseinstellungen verteilen die Gerichte somit erhebliche Summen an gemeinnützige Einrichtungen, sodass sich dieses sog. „*Bußgeldmarketing*“ zu einer bedeutenden Finanzierungsquelle (des NPO-Sektors) herausgebildet hat. Unzufrieden mit der zumeist nicht oder nur unzureichenden Abstimmung mit den steuerlichen Vorgaben, stellt er auch hier die Forderung, den Zusammenhang mit dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsbegriff mittels entsprechender Verweisungen zu verdeutlichen, um rechtlich der übergreifenden „*statusklärenden*“ Funktion der Gemeinnützigkeit besser gerecht werden zu können.⁴⁹³

c) *Thesen zu zivil- und gesellschaftsrechtlichen Fragen*

Das Thema Transparenz scheint ein weitgehend gemeinsames Anliegen der debattierenden Referenten zu sein. *Hüttemann* beklagt die gegenwärtige Situation der Transparenz im NPO-Sektor in Deutschland – ebenso im Rechtsvergleich – sei eine hinreichende Ausprägung nur in geringem Maße festzustellen.⁴⁹⁴ Insbesondere konstatiert er, dass das Öffentliche Vertrauen - als entscheidender Beitrag zur Leistungsfähigkeit einer gemeinnützigen Organisation - mithin eine Funktionsbedingung des Dritten Sektors ist.⁴⁹⁵ Dem Status quo eines fehlenden öffentlich einsehbaren Verzeichnisses, welches alle gemeinnützig tätigen Einrichtungen in Deutschland aufführt, könnte z.B. durch die Einführung eines „*Gemeinnützigkeitsregisters*“ Einhalt geboten werden.⁴⁹⁶ Um ein dem Unternehmensregister vergleichbares „*Gemeinnützigkeitsregister*“ ins Leben rufen zu können, das jedem Bürger den Zugang zu den gemeinnützigkeitsbezogenen Daten leicht, verständlich und öffentlich abrufbar zur Verfügung stellt, müsste nach Empfehlungen *Hüttemanns* in einem ersten Schritt das Steuergeheimnis des § 30 AO hinsichtlich des Gemeinnützigkeitsstatus eingeschränkt werden und in einem zweiten Schritt über die Einrichtung einer gesonderten, beaufsichtigenden Transparenzstelle etwa auf Ebene der Landesfinanzministerien oder der Mittelbehörden nachgedacht werden.⁴⁹⁷ Gleichmaßen propagiert *Jakob* ein einheitliches „*Gemeinnützigkeitsregister*“ mit Publizitätswirkung zu schaffen, aus welchem alle steuerprivilegierten Organisationen hervorgehen und das neben dem

⁴⁹² Hierzu und zum Folgenden *Hüttemann*, Gutachten, G 96.

⁴⁹³ *Hüttemann*, Gutachten, G 97 ff.

⁴⁹⁴ *Hüttemann*, Gutachten, G 15.

⁴⁹⁵ *Hüttemann*, Gutachten, G 72.

⁴⁹⁶ *Hüttemann*, Gutachten, G 75 ff.

⁴⁹⁷ *Hüttemann*, Gutachten, G 76 ff, 82.

Gemeinnützigkeitsstatus auch einen vereinheitlichten Datensatz an Basisinformationen umfasst, um die Transparenz und Wirkung im NPO-Bereich sowie das sektorspezifische Vertrauen der Öffentlichkeit zu verbessern⁴⁹⁸ Ebenso spricht sich *Helmig* für einen dringenden Verbesserungsbedarf in Sachen Transparenz im NPO-Sektor aus.⁴⁹⁹

Die Transparenzkultur in Deutschland erscheint auch *Walz* in Bezug auf das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht als nicht ausreichend, ebenso wenig seien die Rechnungslegungsvorschriften annähernd auf dem Stand der angelsächsischen Länder, in denen die rechtsformübergreifende Vorstellung eines Dritten Sektor bereits verbreitet ist.⁵⁰⁰ Weitere Stimmen in der Literatur bemängeln das fortwährende Fehlen verbindlicher und einheitlicher Berichts- und Rechnungslegungsstandards und das sogar teilweise unabhängig von der Transparenzfrage, da homogene Standards für gemeinnützige Organisationen darüber hinaus zur Verbesserung der internen Governance und externen Aufsicht im NPO-Sektor beitragen können.⁵⁰¹ Die Vereinheitlichung eigenständiger Rechnungslegungsgrundsätze sollte möglichst der Handlungslogik des Dritten Sektors entsprechen.⁵⁰²

2. Gemeinnützige Personengesellschaften de lege ferenda?

Wedemann plädiert für die Aufnahme, der derzeitig durch die (Nicht-) Verweisung des § 51 Abs. 1 S. 2 AO ausgeschlossenen Personengesellschaften in Kreis der gemeinnützigen Organisationsformen, da das derzeitige Rechtsformangebot Lücken in Anbetracht der praktischen Gestaltungsinteressen aufweise.⁵⁰³ Diese könnten jedoch durch Personengesellschaften geschlossen werden, da ihre Gründung und Beendigung im Vergleich mit den Kapitalgesellschaften leicht und mit relativ wenig Aufwand betrieben werden könne, wodurch sie besonders für eine gemeinsame gleichberechtigte und zeitlich beschränkte Projektrealisierung prädestiniert seien. Ebenso regen andere Stimmen in der Literatur *de lege ferenda* dazu an, über eine Modifizierung des § 51 Abs. 1 S. 2 AO, sei es

⁴⁹⁸ Vgl. Jakob, S. 59 These Nr. 10, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁴⁹⁹ Vgl. Helmig, S. 58 These Nr. 11, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁵⁰⁰ Walz, RuT, S. 3 ff.

⁵⁰¹ Hüttemann, Gutachten, G 78, 83 ff; Helmig, S. 58 These Nr. 11; Jakob, S. 59 These Nr. 13, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁵⁰² Jakob, S. 59 These Nr. 13, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁵⁰³ Hierzu und zum Folgenden *Wedemann*, NZG 2016, 645 f, 648.

in Form einer Neufassung oder Erweiterung, nachzudenken und so zumindest dem modernen Verständnis der (Teil-)Rechtsfähigkeit einer (Außen-) GbR den Weg in die Gemeinnützigkeit zu eröffnen.⁵⁰⁴ Gerade im Vergleich zu einer unselbstständigen Stiftung sieht *Böttcher* keinen Raum für eine Ungleichbehandlung der GbR hinsichtlich ihrer Gemeinnützigkeitsfähigkeit.⁵⁰⁵ Zu ähnlichen Rückschlüssen gelangt auch *Alders*, indem er die gemeinnützigkeitsfähige Ein-Mann-GmbH einer Personengesellschaft gegenüberstellt und abgesehen von der zu ihrer Entstehung notwendigen Personenmehrheit vergleichbare Verbandsstrukturen nachbilden könne.⁵⁰⁶ Zudem stelle auch die unbeschränkte Haftung der Gesellschafter einer Personengesellschaft weder einen Hinderungsgrund dar die Anerkennung als gemeinnützig zu versagen noch stünde sie dem Non-Profit-Gedanken entgegen.⁵⁰⁷ Zuspruch finden diese Ausführungen gleichermaßen bei *Stock*, dabei setzt er in seiner Begründung vornehmlich am gemeinsamen Nenner aller NPO an, dem „*non-distribution constraint*“, welcher gerade nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden sei und daher gemeinnützige Organisationen jedwede Rechtsform als ihr passendes Rechtskleid tragen könnten.⁵⁰⁸ Schließlich würde die gemeinnützige Personengesellschaft im sozialen Bereich eine attraktive Alternative zur gGmbH bieten und dadurch den wenigen, dennoch dominierenden Rechtsformen (e.V., Stiftung) des Dritten Sektors Einhalt gebieten und zugleich die, auf gesellschaftsrechtliche Faktoren zurückführende Ungleichverteilung des Rechtsformrepertoires abmildern.

Noch weiter geht der Ansatz *Alders* nach einer *partiell gemeinnützigen (natürlichen) Person* etwa im Pflegebereich oder vor dem Hintergrund der Förderung eines flexiblen bürgerlichen Engagements im Rahmen des Freiwilligendienstes.⁵⁰⁹ Vergleichbar setzt sich *Däubler* kritisch mit der geltenden Gesetzeslage hinsichtlich eines *gemeinnützig handeln wollenden Menschen* auseinander, indem er dessen bestehenden (steuer-)rechtlichen Optionen ausleuchtet.⁵¹⁰

3. Internationale Vorbilder für das nationale Gemeinnützigkeitsrecht

a) Zur Rechnungslegungs- und Transparenzkultur

De lege lata stehen in Deutschland nur Minimalstandards in puncto Rechnungs- und Offenlegungspflichten zur Disposition, sodass sie im internationalen Rechts-

⁵⁰⁴ Alders, S. 168 f; Böttcher, Transnationale NPO-Strukturen, S. 110; Stock, NZG 2001, 440.

⁵⁰⁵ Böttcher, Transnationale NPO-Strukturen, S. 96 ff.

⁵⁰⁶ Alders, S. 166.

⁵⁰⁷ Wedemann, NZG 2016, 645, 649.

⁵⁰⁸ Hierzu und zum Folgenden Stock, NZG 2001, 440, 448.

⁵⁰⁹ Alders, S. 90 ff, 102 ff, 115.

⁵¹⁰ Däubler, NJW 2003, 3319 f.

vergleich mit den modernen Anforderungen und Maßstäben etwa der sog. „Best Practice“ im NPO-Sektor nicht standhalten können.⁵¹¹ Diesbezüglich moniert *Hüttemann* die heutige Medienkultur, die sich ohnehin kaum für „positive“ Best-Practice-Beispiele interessiere, sondern die „negative“ Skandalisierung von Missbrauchsfällen⁵¹² im NPO-Bereich priorisiere.⁵¹³ Mit seiner Forderung für mehr „Statustransparenz“ durch Einschränkung des Steuergeheimnisses möchte *Hüttemann* den Blick insbesondere nach England („Charity Commission“) als richtungsgebendes Beispiel lenken, wobei auch Kapitalgesellschaften als Formkaufleute - unabhängig vom Gemeinnützigkeitsstatus - in Deutschland einer bestehenden Register- und (größenabhängigen) Rechnungslegungspflicht unterliegen – träfe sie das Transparenzdefizit gleichwohl, da es sich bei der Debatte nicht um Pflichten handle die ohnehin an die Rechtsform anknüpfen, sondern zuvörderst das spezifische Informationsinteresse der Öffentlichkeit an „gemeinnützlichkeitsrelevanten“ Daten befriedigt werden müsse.⁵¹⁴

Ferner sollten Klagen in Bezug auf die steuerrechtliche Förderung mit Vergleichen zur USA äußerst zurückhaltend erfolgen, da die für das amerikanische System typischen „checks and balances“, zu denen als selbstverständliches Pendant der öffentlichen Förderung die uneingeschränkte öffentliche Selbstdarstellung gehört, indem dabei die Steuererklärungen („Form 990“) auf der Internetseite der Organisation publiziert werden.⁵¹⁵ Eine weitreichende Offenlegungspflicht sieht ebenso die englische „Charity Commission“ vor, bei der Abschlüsse und Berichte der gemeinnützigen NPO eingereicht werden müssen und sodann für die Allgemeinheit öffentlich einsehbar gemacht werden.⁵¹⁶

b) Zur staatlichen Aufsicht

Ein rechtspolitisches Anliegen ist *Hüttemann* die Schaffung und Einführung eines abgestuften Sanktionssystem für gemeinnützige NPO für die Nichteinhaltung gesetzlicher Vorgaben.⁵¹⁷ Aufgrund der erheblichen Bedeutung des Gemeinnützigkeitsstatus und der nicht geringen Fehleranfälligkeit der tatsächlichen Geschäftsführung sei der derzeitige Rechtszustand, in dem de lege lata jeder Verstoß ge-

⁵¹¹ Walz, RuT, S. 3.

⁵¹² So z.B. <https://www.welt.de/vermischtes/article6721641/Chef-Gehalt-der-Treberhilfe-weit-ueber-Durchschnitt.html> Artikel v. 10.03.2010 abgerufen am 12.11.18 um 16:36 Uhr; <https://www.tagesspiegel.de/wirtschaft/die-folgen-des-treberhilfe-skandals-maserati-harry-wirkt-nach/12024400.html> Artikel v. 08.07.2015 abgerufen am 12.11.18 um 16:41 Uhr; oder auch <http://www.spiegel.de/auto/aktuell/liste-der-aufgedeckten-skandale-beim-adac-a-946186.html> Artikel v. 29.01.2014 abgerufen am 12.11.18 um 16:50 Uhr.

⁵¹³ Hüttemann, Gutachten, G 75, 77 f.

⁵¹⁴ Hüttemann, Gutachten, G 62, 73.

⁵¹⁵ Walz, RuT, S. 2; Hüttemann, NJW-Beil 2018, 55, 57.

⁵¹⁶ Hüttemann, Gutachten, G 74 f.

⁵¹⁷ Hüttemann, Gutachten, G 85.

gen die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts zum Verlust der Gemeinnützigkeit für den betreffenden Veranlagungszeitraum führt, unverhältnismäßig.⁵¹⁸ Eine Ausnahme hiervon bilden allerdings Verstöße gegen § 63 Abs. 4 AO (zeitnahe Mittelverwendung).⁵¹⁹ Um diesen Rechtszustand zu verbessern empfiehlt er die Versagung der Gemeinnützigkeit auf „*schwerwiegende und fortgesetzte*“⁵²⁰ Verstöße zu beschränken und kleinere Verstöße durch angemessene Strafzahlungen – ähnlich den US-amerikanischen Strafsteuern („*Excise Taxes*“) zu ahnden.⁵²¹ Auch *Schauhoff* und *Jakob* schließen sich der Forderung eines „*gemeinnützigkeitskonformen*“ Sanktionssystems durch die Finanzaufsicht an, um vom Alles- oder Nichts-Prinzip abzuweichen und der Finanzbehörde eine effiziente Anleitung an die Hand zu geben, damit nicht immer direkt mit dem Entzug des Gemeinnützigkeitsstatus reagiert würde.⁵²² Einem Aufsichtsmodell nach englischem Vorbild der „*Charity Commission*“ steht *Hüttemann* dahingegen ablehnend gegenüber, da in einer reinen Kompetenzverlagerung weg von der historisch gewachsenen Finanzaufsicht, hin zu einer föderal unabhängigen speziellen „*Gemeinnützigkeitsbehörde*“ wie z.B. in England kein Mehrwert läge und angesichts der finanzbehördlichen „*Sachnähe*“ zum NPO-Sektor auch zu keiner Qualitätsverbesserung führen würde.⁵²³

c) Zur NPO-Governance

Anders als *Hüttemann* spricht sich *Helmig* für verpflichtende Governance-Vorgaben wie „*Nonprofit Governace Practices*“ aus, da er die mangelnde Expertise und das niedrige Qualifikationsniveau in den Kontrollgremien der NPO als Governance-Problemherd sieht, dem jedoch durch verpflichtende, kontextabhängige Richtlinien entgegengewirkt werden könne.⁵²⁴ Eine solche verpflichtende Formulierung begreift *Hüttemann* allerdings als sehr schwer umsetzbar, besonders vor dem Hintergrund der Rechtsformvielfalt und Heterogenität des Dritten Sektors, weswegen er „*NPO-Kodizes*“ auch nur auf freiwilliger Basis und bei relativ homogenen Einrichtungen für ratsam und sinnvoll hält, da der gemeinnützige Sektor selbst vom überwiegend ehrenamtlichen Engagement lebe.⁵²⁵

⁵¹⁸ Rawert, AnwBl Online 2018, 724; Weitemeyer, NJW 2018, 2775, 2779.

⁵¹⁹ Hüttemann, Gutachten, G 85.

⁵²⁰ Hüttemann, Gutachten, G 85.

⁵²¹ Weitemeyer, NJW 2018, 2775, 2779; Hüttemann, Gutachten, G 86.

⁵²² Schauhoff, S. 62 These Nr. 6; Jakob, S. 59 These Nr. 15, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 21:26 Uhr.

⁵²³ Hüttemann, Gutachten, G 81.

⁵²⁴ Helmig, S. 57 These Nr. 7 ff, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 21:38 Uhr.

⁵²⁵ Hüttemann, Gutachten, G 61, 103 These Nr. 7.

d) Zum Rechtsformangebot

Hinsichtlich des zivilrechtlichen Rechtsformangebots in Deutschland erachtet *Hüttemann* die vorhandenen Möglichkeiten grundsätzlich als ausreichend, um dem vielfältigen Bedarf des Dritten Sektors gerecht zu werden.⁵²⁶ Auf ausländische Sonder-Rechtsformen wie die US-amerikanische „*Non-Profit-Corporation*“ oder die englische „*Charitable Incorporated Organisation*“ (CIO) könne und brauche zuvörderst aufgrund unterschiedlicher länderspezifischer Rechtsentwicklungen daher nicht zurückgegriffen werden.⁵²⁷ Insbesondere zeichnet sich das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht nach seiner historischen Entwicklung als ein Teilgebiet des Steuerrechts aus, wohingegen das englische „*Charity Law*“ auf eine lange zivilrechtliche Tradition des „*Trust-Law*“ zurückblicken kann, der den Grundstein für die Entwicklung und Gestaltung der „*Charities*“ legte und (maßgeblich) durch den „*Charities Act 2006*“ in einer eigens für den NPO-Sektor geschaffenen Rechtsform der CIO mündete und seit März 2013 für den Rechtsverkehr registrierungs- und teilnahmefähig ist.⁵²⁸ Weiterhin betont er, dass das geltende deutsche Rechtsformangebot, mit seiner zivilrechtlichen Möglichkeit an haftungsbeschränkten Gesellschaften und der steuerlichen Gemeinnützigkeitsfähigkeit, die zwei für den NPO-Bereich elementaren Anforderungen zureichend abdecke.⁵²⁹

4. Stellungnahme/ Kritik

Die in Deutschland zwischen Markt und Staat ansässigen gemeinnützigen Organisationen verkörpern einen zunehmend bedeutenden Wirtschaftsfaktor, was gemessen an der Bruttowertschöpfung im Jahre 2007 rund 89 Mrd. Euro ausmachte, womit der Dritte Sektor 4,1 % zur Wirtschaftsleistung beigetragen hat und mit der des Fahrzeugbaus desselben Jahres vergleichbar war.⁵³⁰ Dieser zunehmenden wirtschaftlichen Bedeutung, der Wachstumsprognose - überwiegend im Dienstleistungssektor -, sowie der gesellschaftlichen Entwicklung muss sich der deutsche Bundestag als Gesetzgeber stellen, indem er sich u.a. dem Regelungsbedarf des Gemeinnützigkeitsrechts und den Reformvorschlägen der Abteilung „*Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht*“ des 72. DJT engagiert annimmt, um ein

⁵²⁶ Hüttemann, Gutachten, G 102 These Nr. 6.

⁵²⁷ Hüttemann, Gutachten, G 49 f.

⁵²⁸ Böttcher, Transnationale NPO-Strukturen, S. 115, 123; Hüttemann, GuSpR Rn. 1.10.

⁵²⁹ Hüttemann, Gutachten, G 48.

⁵³⁰ Rosenski, S. 217, https://www.destatis.de/DE/Publikationen/WirtschaftStatistik/UnternehmenGewerbeanzeigen/WirtschaftlicheBedeutung3Sektor032012.pdf?__blob=publicationFile abgerufen am 19.11.18 um 14:51 Uhr.

übergreifendes und marktaugliches Gemeinnützigkeitsrecht zu schaffen und so zu einer weiteren Staatsentlastung und Stärkung des Subsidiaritätsgedankens beizutragen.⁵³¹

In seiner gegenwärtigen Ausgestaltung bedeutet das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht eine vorwiegend steuerrechtliche Materie und wird in erster Linie als steuerliche „*Subventionsvoraussetzung*“ i.S.d. §§ 51 ff. AO begriffen.⁵³² Eine solche (historisch gewachsene) Einordnung verkennt jedoch, dass dem Gemeinnützigkeitsrecht ein „*organisationsbezogenes*“ Förderkonzept zugrunde liegt, das in seiner Wirkung weit über die Gewährung steuerlicher Privilegien hinausgeht und heute Grundlage für zivilgesellschaftliches Engagement ist. Allem voran böte es sich an, das (steuerliche) Gemeinnützigkeitsrecht umfangreich mit dem Zivilrecht zu verknüpfen. Zu Recht ist über eine dynamische (Quer-)Verweisung auf die steuerlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO die zivilrechtliche „*Regelungslücke*“ durch den Gesetzgeber zu schließen, da diese de facto seit Jahrzehnten ohnehin durch das Fungieren des Gemeinnützigkeitsrechts als „*steuerlich geprägtes Organisationsrecht des Dritten Sektors*“ gefüllt wird. Es erscheint sinnvoll auf diesem Wege mehr Klarheit für den Rechtsverkehr zu schaffen und zugleich eine rechtsanwenderfreundlichere Gesetzeslage zu gestalten

Losgelöst von einer zivilrechtlichen Verankerung der Gemeinnützigkeit im Zivil- und Gesellschaftsrecht, könnte ein verpflichtender Namenszusatz, der den Gemeinnützigkeitsstaats besonders bei für -„*For-Profit-Zwecke*“ konzipierten - Kapitalgesellschaften deutlicher kennzeichnet, eine gangbare Lösung sein, um die Unterscheidbarkeit zwischen Non-Profit- und For-Profit-Organisationen für die Öffentlichkeit zu verdeutlichen, was den Grundstein für mehr Transparenz bieten würde.⁵³³ Dass ein solcher (rechtspolitischer) Bedarf besteht wurde insbesondere durch den 2013 vom Gesetzgeber eingefügten § 4 S. 2 GmbHG indiziert.⁵³⁴ Denn nicht jede NPO ist gemeinnützig, wenn auch umgekehrt jede gemeinnützige Einrichtung stets NPO-Charakter aufweist.⁵³⁵

Die Schaffung und Implementierung gesetzlicher NPO spezifischer Berichts- und Rechnungslegungsstandards, die einen verbindlichen und einheitlichen Rahmen

⁵³¹ Rawert, AnwBl Online 2018, 719.

⁵³² Hierzu und zum Folgenden Hüttemann, Gutachten, G 18.

⁵³³ Hüttemann, Gutachten, G 70.

⁵³⁴ Mit Rückwirkung z. 01.01.2013 ist das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) v. 21.03.2013 eingefügt worden (BGBl. I S. 556).

⁵³⁵ Hüttemann, Gutachten, G 12.

für alle gemeinnützigen Organisationen bilden, ist zu empfehlen und entspricht auch einer mehrheitlichen Auffassung unter den Referenten des 72. DJT.⁵³⁶

Der Einführung eines Gemeinnützigkeitsregisters ist betreffend *Transparenzgesichtspunkten* zuzustimmen, jedoch hinsichtlich einer dem Handelsregister vergleichbaren *Publizitätswirkung* kritisch und sorgfältig zu hinterfragen. Der öffentliche Glaube des Handelsregisters blickt auf eine lange historische Tradition – bis ins 18. Jhd.- zurück, die sich bis heute bewährt hat und dem Prüfungsrecht der (Register-) Gerichte unterliegt, von denen es geführt wird (vgl. § 1 HRV).⁵³⁷ Gemäß § 9 Abs. 1 HGB ist die Einsichtnahme in das Handelsregister jedem zu Informationszwecken gestattet und dient der Sicherheit und Leichtigkeit des Handels- und Rechtsverkehrs, was durch seine dreifach gestaffelte Publizitätswirkung ermöglicht wird (§ 15 HGB).⁵³⁸ Da Gemeinnützigkeitsregister wohl dem Zuständigkeitsbereich der Finanzverwaltung unterfallen würden, muss jedenfalls darauf geachtet werden, dass der historisch gewachsene und für den Rechtsverkehr essentielle Status des Handelsregisters nicht in Frage gestellt wird, da bei Einführung eines zweiten (weiteren) Registers naturgemäß Konkurrenz- und Rangfragen aufkommen würden.

Das im deutschen Vereins-, Stiftungs-, Genossenschafts- und Gesellschaftsrecht vorhandene Rechtsformangebot ist weitestgehend ausreichend und für die Bildung unterschiedlicher, auch hybrider Strukturen im NPO-Bereich geeignet,⁵³⁹ sodass es keiner Entwicklung neuartiger Rechtsformen insbesondere nach ausländischen Vorbildern bedarf, was ggf. zu einem „Überangebot“ an Rechtsformen, nicht aber zu einer unmittelbaren Qualitätssteigerung des Gemeinnützigkeitsrechts führen würde. Unter denselben Gesichtspunkten ist auch die Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts für *Personengesellschaften* oder *natürliche Personen* keine dringende Notwendigkeit.

C. Soziales Unternehmertum – „Vierter Sektor“

Die Begriffe „*Soziales Unternehmertum*“, oder auch „*social entrepreneurship*“ sowie „*soziale Innovation*“ haben in den letzten Jahren einen politischen und medialen „*Hype*“ ausgelöst, da sie als „*neue*“ Herangehensweisen und Formen sozialen Engagements bestehende gesellschaftliche und soziale Problemlösungen

⁵³⁶ Walz, RuT, S. 3; Hüttemann, Gutachten, G 78, 83 ff; Helmig, S. 58 These Nr. 11; Jakob, S. 59 These Nr. 13, https://www.djt.de/fileadmin/downloads/72/72_thesen_180728.pdf abgerufen am 11.11.18 um 19:39 Uhr.

⁵³⁷ Bokelmann, DStR 1991, 945.

⁵³⁸ Baumbach/Hopt/Hopt HGB § 15 Rn. 1.

⁵³⁹ Weitemeyer, NJW 2018, 2775, 2777.

bieten sollen, wie z.B. die Auswirkungen des demographischen Wandels abzufordern.⁵⁴⁰ Nicht zuletzt aufgrund aktueller Reformdiskussionen über die Förderung und Stärkung sozialen Unternehmertums sowohl auf EU- wie auch auf Bundesebene ist davon auszugehen, dass die Thematik sozialen Unternehmertums (sog. „*Vierter Sektor*“) auch künftig sowohl an Aufmerksamkeit, als auch an Bedeutung gewinnen wird.⁵⁴¹

Social Entrepreneurship ist dabei weder ein originär angelsächsisches Phänomen noch eine neuer Entwicklungsansatz in Deutschland, vielmehr handelten u.a. Friedrich Wilhelm Raiffeisen, Adolf Kolping oder Wilhelm von Humboldt⁵⁴² schon im 19. Jhd. nach heutiger Auffassung sozialunternehmerisch und wirkten zu damaliger Zeit als „*soziale Innovatoren*“.⁵⁴³ Auch der Friedensnobelpreisträger (2006) Muhammad Yunus, der die ersten Mikrokredite an notleidende Menschen in Bangladesch ermöglichte und vergab, konnte so zur Armutsbekämpfung beitragen und damit erneut für mehr öffentliche Aufmerksamkeit für den Bereich Social Entrepreneurship sorgen.⁵⁴⁴ In diesem Zusammenhang trug ebenso die global agierende Förderorganisation Ashoka⁵⁴⁵ dazu bei Social Entrepreneurship in den Medien und im öffentlichen Diskurs zu halten, da sie selbst durch einen ihrer Geförderten (Yunus) berühmt geworden sind.⁵⁴⁶ Die „*Social Entrepreneurs*“ versprechen unternehmerische Lösungsansätze für soziale und ökologische Probleme an der Schnittstelle von Wirtschaft und Drittem Sektor zu schaffen und sich dabei gleichzeitig von traditionellen Wohlfahrtsorganisationen abgrenzen.⁵⁴⁷ Darüber hinaus birgt die Annäherung von Profit- und Nonprofit-Sektor Chancen aber auch Risiken.⁵⁴⁸

I. Begriffsbestimmung und Bedeutung von „Social Entrepreneurship (SE)“

Zugleich mit der politischen und öffentlichen Debatte wird auch ein reger wissenschaftlicher Diskurs hinsichtlich der definitorischen Bestimmung und Grundlage des Begriffs Social Entrepreneurship geführt.⁵⁴⁹ Neben dem weitgehenden Ein-

⁵⁴⁰ Gluns in Zimmer, S.467 f.

⁵⁴¹ Rast, EWS 2018, 142; Möslin, ZRP 2017, 175.

⁵⁴² Göse, S. 45.

⁵⁴³ Hierzu und zu Folgendem CSI, PDF S. 7, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 09:09 Uhr; Gluns in Zimmer, S. 471.

⁵⁴⁴ Gluns in Zimmer, S. 471; Weitemeyer in Zimmer, S. 56.

⁵⁴⁵ <http://germany.ashoka.org/>

⁵⁴⁶ Weitemeyer in Zimmer, S. 56.

⁵⁴⁷ Droß, PDF S. 13. <https://bibliothek.wzb.eu/pdf/2013/v13-301.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 09:19 Uhr

⁵⁴⁸ <http://www.bpb.de/partner/akquisos/140469/akquisos-newsletter-social-entrepreneurship> abgerufen am 22.11.18 um 09:30 Uhr, PDF S. 1.

⁵⁴⁹ Gluns in Zimmer NPO, S. 467 f.

verständnis darüber, dass Social Entrepreneurs primär eine gesellschaftliche Mission verfolgen, kann über den Begriffsinhalt verschiedenen Definitionsansätzen gefolgt werden.⁵⁵⁰

Zum einen wird anhand der primären Zielsetzungen von SE, wie der vordergründigen Gemeinwohlorientierung und der Dominanz der sozialen und ökologischen Zweckverfolgung abgegrenzt.⁵⁵¹ Allerdings ist eine eindeutig bestimmte soziale und ökologische Zielsetzung nicht trivial, sodass in Deutschland am ehesten eine gemeinnützige Rechtsform als pragmatischer Indikator verwendet werden kann, bei der eine Gewinnausschüttung gesetzlich ausgeschlossen ist.⁵⁵² Nichtsdestotrotz können auch Organisationen ohne Gemeinnützigkeitsstatus (partiell) soziale und ökologisch nachhaltige Ziele verfolgen. Häufig treten Sozialunternehmen in Gestalt von Konstruktionen verschiedener Rechtsformen auf, etwa aus einem gemeinnützigen e.V. oder Stiftung und einer klassischen GmbH, um durch diese Kombinationsmöglichkeiten der jeweiligen sektoralen Handlungslogik gerecht zu werden und ihre sozial nachhaltigen Ziele verwirklichen zu können.⁵⁵³ Anders als in manchen europäischen Ländern wie Großbritannien, Italien oder den USA, die über Social Entrepreneurship-spezifische Rechtsformen verfügen, gibt es in Deutschland keine quantifizierten Grenzen für eine reduzierte Gewinnausschüttung.⁵⁵⁴ Dennoch entwickelt sich derzeit ein Großteil der Sozialunternehmen aus dem Dritten Sektor heraus, der dabei insbesondere aus dem Marktsektor sowie zum Teil auch von der öffentlichen Hand angestoßen wird.⁵⁵⁵ Social Entrepreneurship kann somit von NPOs oder Sozialunternehmen betrieben werden, die ihre unternehmerischen Tätigkeiten für soziale und gemeinwohlfördernde Ziele einsetzen und dabei möglichst stets eine positive soziale und ökologische Wirkung sowie eine ökonomische Nachhaltigkeit herbeiführen sollen.⁵⁵⁶

⁵⁵⁰ Millner/Vandor in Zimmer, S. 284.

⁵⁵¹ CSI, PDF S. 8, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 09:11 Uhr.

⁵⁵² Hierzu und zu Folgendem CSI, PDF S. 10, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 09:18 Uhr.

⁵⁵³ Gluns in Zimmer NPO, S. 469 f; vgl. CSI, PDF S. 77, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 09:18 Uhr.

⁵⁵⁴ CSI, PDF, S. 9 f, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 09:24 Uhr.

⁵⁵⁵ CSI, PDF S. 8, 15, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 09:32 Uhr.

⁵⁵⁶ SEND e.v., PDF S. 3, https://www.send-ev.de/uploads/2017_10_31_positionspapier_bund.pdf abgerufen am 22.11.18 um 10:02 Uhr; bpb, PDF S. 3, <http://www.bpb.de/partner/akquisos/140469/akquisos-newsletter-social-entrepreneurship> abgerufen am 22.11.18 um 10:10 Uhr.

Zum anderen erfolgt eine andere definitorische Eingrenzung anhand „sozialer Innovationskraft“ oder „erwirtschaftetem Einkommen“, wobei neuerdings der Begriff „social“ im englischen Sinne als „gesellschaftlich“ und „Entrepreneur“ als „Innovator“ verstanden wird.⁵⁵⁷ Nicht zu vergessen ist, dass auch Sozialunternehmer „unternehmerisch“ in der Marktwirtschaft tätig sind, wenn auch in einer in erster Linie an der Bedürftigkeit der Gesellschaft orientierten Art und Weise. Dementsprechend können Social Entrepreneurs auch durch erwerbswirtschaftliche Unternehmen betrieben werden, sofern die reine Gewinnorientierung in den Hintergrund rückt und der Erfolg stattdessen auf den gesellschaftlichen Nutzen gerichtet wird, um auf diesem Wege der gesellschaftlichen Verantwortung Rechnung zu tragen.⁵⁵⁸ Hierbei wird, angelehnt an den Begriff „Return on Investment“ (Rendite einer unternehmerischen Tätigkeit) von „Social Return on Investment“ als qualitativ hochwertigster verfügbarer Ansatz gesprochen, um den gesellschaftlichen Mehrwert einer Tätigkeit zu benennen bzw. zu beziffern, indem hierbei neben ökonomischen auch sozio-ökonomische Effekte methodisch erfasst werden.⁵⁵⁹

Aus ökonomischer Sicht stellt insbesondere die Skalierbarkeit und die bestehenden Finanzierungsmodelle ein nicht unerhebliches Problem für Sozialunternehmen dar, auch wenn neuere Ansätze wie das „Impact Investing“ durch sog. „Social Impact Bonds“, bei denen ein privater Investor in Vorleistung geht, um bei einem künftigen Erfolgsfall die durch ein Projekt eingesparten gesellschaftlichen Kosten durch die öffentliche Hand zurückerstattet zu bekommen, entwickelt wurden um eine lukrative Anlagemöglichkeit dienen, da hierbei die Verzinsung aus vermiedenen öffentlichen Folgekosten erfolgt.⁵⁶⁰ Ein solcher Social Impact Bond wird in Deutschland demnächst in Bayern erstmals umgesetzt.⁵⁶¹ Für gemeinnützige Körperschaften bedeutet diese Entwicklung einen denkbaren Ausbau ihres Finanzierungsmixes von den „klassischen“ Spenden oder Mitgliedsbeiträgen zur

⁵⁵⁷ Hierzu und zu Folgendem bmwi, PDF S. 1 li. Sp., <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Mittelstand/praxisleitfaden-soziales-unternehmertum-2017.html> abgerufen am 22.11.18 um 09:53 Uhr; Gluns in Zimmer NPO, S. 470 f.

⁵⁵⁸ Hierzu und zu Folgendem bpb, PDF S. 3 f, <http://www.bpb.de/partner/akquisos/140469/akquisos-newsletter-social-entrepreneurship> abgerufen am 22.11.18 um 10:23 Uhr.

⁵⁵⁹ CSI, PDF S. 86, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 10:41 Uhr; bpb, PDF S. 4, <http://www.bpb.de/partner/akquisos/140469/akquisos-newsletter-social-entrepreneurship> abgerufen am 22.11.18 um 10:53 Uhr.

⁵⁶⁰ CSI, PDF S. 56 f, 82 ff, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 10:53 Uhr; bpb, PDF S. 4, <http://www.bpb.de/partner/akquisos/140469/akquisos-newsletter-social-entrepreneurship> abgerufen am 22.11.18 um 10:26 Uhr.

⁵⁶¹ Hierzu <https://www.stmas.bayern.de/soziale-innovationen/social-impact-bond/index.php> abgerufen am 22.11.18 um 11:02 Uhr.

Entwicklung von neuartigen Einnahmemodellen, etwa per Quersubventionierungen aus einem Geschäftsbetrieb.⁵⁶²

Aufgrund der Vielfalt möglicher Unternehmensformen und Überschneidungen mit anderen Unternehmen – gleich ob (gemeinnützige) NPO oder privatwirtschaftliches Unternehmen gelten die nur schwer eingrenzbar und definierbaren Social Entrepreneurships von vornherein als „hybride“ Organisationsformen, was im Wesentlichen durch die Verknüpfung von verschiedenen sektoralen Handlungslogiken begründet wird.⁵⁶³ Ferner werden solche Organisationen auch als „sozial ausgerichtete und gleichzeitig ökonomisch orientierte Akteure“, die „staatliche, öffentliche, for-profit- und non-profit-Elemente“ kombinieren und auf diese Weise Sektorgrenzen aufbrechen, bezeichnet.

Aus rechtswissenschaftlicher Sicht gilt ein besonderes Augenmerk der Rechtsformwahl vor allem bei den als „Social Business“ bezeichneten Organisationen, die versuchen ihre Erträge aus eigener Kraft zu erwirtschaften und wieder zu refinanzieren, mit dem Ziel eigenwirtschaftliche soziale „Rendite“ zu realisieren.⁵⁶⁴ Bei den regelmäßig geringen Gewinnmargen der im „Low-Profit-Bereich“ tätigen Social Businesses, muss die gewählte Rechtsform einfach zu handhaben und möglichst kostengünstig sein, was angesichts des bestehenden Rechtsformangebots nicht mühelos zu verwirklichen ist.⁵⁶⁵ Bezweckt der Social Entrepreneur hauptsächlich am Markt tätig zu werden und entgeltliche Leistungen an Dritte anzubieten, würde sich insbesondere die Rechtsform der zweckoffenen (gemeinnützigkeitsauglichen) Kapitalgesellschaften als dessen passendes Rechtskleid eignen.⁵⁶⁶ Gerade die gemeinnützige UG bietet dabei eine kostengünstige Alternative zur gGmbH mit dem Vorteil einer auf das Gesellschaftsvermögen beschränkten Haftung.⁵⁶⁷ Die Begrüßung der neunten Rechtsform UG durch die gemeinnützige Praxis verdeutlicht, dass ein Bedarf nach einer neuen, günstigen und flexiblen Rechtsform für Social Entrepreneurs besteht und daher nicht nur in ihrer For-Profit-Variante rechtswissenschaftliche Aufmerksamkeit genießen sollte.

II. Bedeutung und Verbreitung (Dritter Sektor als Schnittstelle)

Zusammenfassend zeichnet sich der sog. vierte Sektor durch Unternehmen aus, die keine reinen NPOs (typischer dritter Sektor) sind, sondern vielmehr wie her-

⁵⁶² WZB, PDF S. 6, 39, 41 ff, https://www.boeckler.de/pdf_fof/96083.pdf abgerufen am 22.11.18 um 10: 59 Uhr; bpb, PDF S. 4, <http://www.bpb.de/partner/akquisos/140469/akquisos-newsletter-social-entrepreneurship> abgerufen am 22.11.18 um 10:51 Uhr.

⁵⁶³ Hierzu und zu Folgendem Kolhoff/Grunwald, S. 169.

⁵⁶⁴ Gluns in Zimmer NPO, S. 473; Weitemeyer in Zimmer, S. 44 f.

⁵⁶⁵ Weitemeyer in Zimmer, S. 44 f.

⁵⁶⁶ Weitemeyer in Zimmer, S. 48.

⁵⁶⁷ Hierzu und zum Folgenden Weitemeyer in Zimmer, S. 49 f.

kömmliche (Wirtschafts-) Unternehmen am Waren- oder Dienstleistungsmarkt proaktiv agieren, dabei jedoch stets den Ansatz eines „*dual purpose*“ aus Ertrag und gleichzeitigem Nutzen für das Gemeinwohl verfolgen.⁵⁶⁸ Somit tritt dieser als sog. vierter Sektor neben die privaten, öffentlichen und rein gemeinnützigen Unternehmen und findet zugleich auch global einen immer größer werdenden Zuspruch.⁵⁶⁹ Als Akteure auf realen (oft lokalen⁵⁷⁰) Märkten stößt man in zahlreichen Facetten auf Soziales Unternehmertum: Angefangen von Herstellern sportlicher Outdoor-Kleidung, über nachhaltige Eiscremeproduzenten bis hin zu Energieunternehmen, die auf ökologischer Art und Weise Strom erzeugen.⁵⁷¹ Neben (dem Ziel) der ökologischen Nachhaltigkeit und sozialen Verantwortung zählt ferner zu ihrem Anspruch, sowohl Mitarbeiter und Zulieferer fair zu behandeln, als auch Finanzierung und Gewinnerzielung langfristig auszurichten, wodurch, die für SE charakteristische Verknüpfung von Gewinn- und Gemeinwohlorientierung („*Profit & Purpose*“) nochmals unterstrichen wird. Angesichts der Einbettung sozialen Unternehmertums in die deutschen korporatistischen Wohlfahrtsstrukturen und Traditionen der Zivilgesellschaft sollte die Erzielung selbst erwirtschafteten Einkommens kein Ausschlusskriterium darstellen.⁵⁷² Überdies kann sozialunternehmerisches Agieren auch in bestehenden und etablierten Organisationen (etwa durch Ausgründungen) in Erscheinung treten, wobei dies als „*Social Intrapreneurship*“ begriffen und bezeichnet wird und zugleich für eine Abgrenzung herangezogen wird.⁵⁷³

III. Vorreiter auf europäischer Ebene – soziale Ziele unternehmerisch erreichen

Die eingangs erläuterten unterschiedlichen Definitionskriterien für SE finden sich auch in der Definition der Europäischen Kommission wieder, die 2011 im Rahmen der „*Social Business Initiative*“⁵⁷⁴ verschiedene Förderinstrumente für Social

⁵⁶⁸ Rast, EWS 2018, 142.

⁵⁶⁹ Möslin, ZRP 2017, 175 f.

⁵⁷⁰ CSI, PDF S. 61, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 12:50 Uhr.

⁵⁷¹ Möslin, ZRP 2017, 175.

⁵⁷² Gluns in Zimmer NPO, S. 473.

⁵⁷³ Gluns in Zimmer NPO, S. 473; CSI, PDF S. 37f, 56, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 22.11.18 um 12:50 Uhr.

⁵⁷⁴ EU-Kommission, Initiative für soziales Unternehmertum, Mitteilung an Parlament, Rat, Wirtschafts- und Sozialausschuss und Ausschuss der Regionen, KOM (2011), 682 endg, <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/DE/1-2011-685-DE-F1-1.Pdf> abgerufen am 25.11.18 um 11:02 Uhr.

Entrepreneurship entwickelte.⁵⁷⁵ Ein wichtiges Ergebnis dieser Bemühungen ist die 2013 in Kraft getretenen Verordnung (EU) Nr. 346/2013 des EU- Parlaments und des Rates über Europäische Fonds für soziales Unternehmertum, die Bestimmungen für ein neues Label „*EuSEF*“ (European Social Entrepreneurship Funds) vorsieht.⁵⁷⁶ Mit der (Fonds-)Finanzierung setzt der europäische Verordnungsgeber damit auf einer sekundären Ebene an, was dazu führt, dass die gesellschaftsrechtliche Verfassung der sozialen Unternehmen selbst zum Großteil außer Acht gelassen wird. Ferner sieht die *EuSEF-VO* keine spezifische Rechtsform für soziales Unternehmertum vor, im Gegensatz zum gesellschaftsrechtlichen Rechtsformangebot im anglo-amerikanischen Rechtskreis, zu dem u.a. die US-amerikanische „*(Public) Benefit Corporation*“, „*Social Purpose Corporation*“, „*Low Profit Limited Liability Company*“ oder auch die englischen „*Community Interest Companies*“.⁵⁷⁷ In den USA hat sich zudem ein privates Zertifizierungsregime etabliert, welches als gemeinnützige Organisation das „*B Corp*“-Siegel an Unternehmen verleiht, sofern sie das Zertifizierungsverfahren erfolgreich durchlaufen haben.⁵⁷⁸ In diesem Zusammenhang wird diskutiert, ob eine eigene Rechtsform für SE in Deutschland und Europa notwendig und sinnvoll wäre, um durch ihren Vorteil der „*Hybridisierung*“ besser gegen die aktuellen wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Probleme vorgehen und bestenfalls innovativ lösen zu können.⁵⁷⁹

D. Ausblick

Der Dritte Sektor, mithin die NPO steht (2018) vor immensen Herausforderungen im Hinblick auf eine immer komplexer werdende Umwelt mit globalen gesellschaftlichen und klimatischen Entwicklungen und neuen sozialen und politischen Problemen, und verlangt daher eine an die jüngst aufgekommenen Aufgabenfelder angepasste Neuorientierung im juristischen Bereich.⁵⁸⁰ Die hier dargestellten Reformanregungen betreffen mannigfaltige Anknüpfungspunkte im traditionellen und historisch gewachsenen deutschen Gemeinnützigkeits- bzw. Steuer- und Gesellschaftsrecht. Ebenso kann der modernere und innovative Ansatz des So-

⁵⁷⁵ CSI, PDF S. 13, <https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/Konzernthemen/Research/PDF-Dokumente-Studien-und-Materialien/Social-Entrepreneurship-in-Deutschland-LF.pdf> abgerufen am 25.11.18 um 14:11 Uhr.

⁵⁷⁶ Hierzu und zum Folgenden Möslein, EWS Die erste Seite 2015, Nr. 5.

⁵⁷⁷ Möslein, ZRP 2017, 175; allg. dazu <https://www.gov.uk/government/organisations/office-of-the-regulator-of-community-interest-companies> abgerufen am 25.11.18 um 17:04 Uhr.

⁵⁷⁸ Rast, EWS 2018, 142 f.

⁵⁷⁹ *Gluns* in Zimmer NPO, S. 475 f; Möslein, EWS Die erste Seite 2015, Nr. 5; Weitemeyer in Zimmer, S. 44.

⁵⁸⁰ Vgl. *Rentzsch*, S. 27 ff.

zialen Unternehmertums einen Motor des deutschen (Sozial-)Staats darstellen, indem er zivilgesellschaftliches Handeln an die derzeitigen und künftigen Bedürfnisse sowie Gegebenheiten anpasst und gleichzeitig für die Bevölkerung attraktiver und nachhaltiger gestaltet.

Obwohl es für die unterschiedlichsten gesellschaftlichen Herausforderungen kein Patentrezept gibt, können der Reformagenda dennoch vielversprechende und sinnvolle Vorschläge entnommen werden, denen sich der Gesetzgeber engagiert annehmen sollte. Ob nun verstärkt traditionelle NPOs, Social Entrepreneurs oder die Kombination aus beiden gefördert werden soll obliegt der politischen Willensbildung.

Um es auf die anfangs erwähnte Redewendung von *Kästner* zurückzuführen: „Gutes“ im Sinne der eingebrachten Reformideen sind nur etwas wert, wenn sie nicht nur politisch diskutiert, sondern auch rechtlich umgesetzt werden.

Impressum

Herausgeber der Reihe
Dekan des Fachbereichs Rechtspflege

Auflage
40

Druck
HWR Berlin

Berlin, Oktober 2019

www.hwr-berlin.de