

Christina Weidmann
Ralf Kohlhepp

Die gemeinnützige GmbH

Errichtung, Geschäftstätigkeit und
Besteuerung einer gGmbH

4. Auflage



Springer Gabler

Die gemeinnützige GmbH

Christina Weidmann · Ralf Kohlhepp

Die gemeinnützige GmbH

Errichtung, Geschäftstätigkeit und
Besteuerung einer gGmbH

4. Auflage

Christina Weidmann
WEIDMANN Rechtsanwälte Steuerberater
Partnersgesellschaft
Berlin, Deutschland

Ralf Kohlhepp
WEIDMANN Rechtsanwälte Steuerberater
Partnersgesellschaft
Berlin, Deutschland

ISBN 978-3-658-20774-8 ISBN 978-3-658-20775-5 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-20775-5>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2009, 2011, 2014, 2020

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorat: Anna Pietras

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort zur 4. Auflage

Der Gemeinnützigkeitssektor und damit auch das der gemeinnützigen GmbH (gGmbH) zugrunde liegende Normengefüge sind in Bewegung, die große Reform des Gemeinnützigkeitsrechts stand für 2020 auf der Agenda der großen Koalition. Dann kam zunächst ein zögerlicher Finanzminister, der Ende 2019 die bisherigen Planungen des Resorts über den Haufen warf (ZEIT vom 29. November 2019) und schließlich die Corona-Krise, die alle Zeitpläne bis auf Weiteres zu Makulatur machte.

Die geplanten, aber noch nicht umgesetzten Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts, insbesondere die Erweiterungen der Unmittelbarkeits-Regelungen (die Einfluss auf die Auslagerung von Tätigkeiten hätten) und die Änderungen der Freigrenzen für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind bislang also nicht umgesetzt und lassen weiter auf sich warten.

In Krisen wie der aktuellen Corona-Krise zeigt sich erneut die Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts. So reagiert die Politik im Jahr 2020 kurzfristig auf die besonderen Einflüsse, indem etwa gemeinnützigen Trägern ermöglicht wird, auch ohne entsprechende Satzungsregelung Hilfen für die Bewältigung der aktuellen Pandemie zu erbringen. Diese Regelungen verdeutlichen die große gesellschaftliche Relevanz des Gemeinnützigkeitsrechts, ohne für dieses Werk grundlegende Bedeutung zu haben.

Seit dem Erscheinen der 3. Auflage dieses Buches haben insbesondere die grundlegende Überarbeitung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) sowie zahlreiche Urteile des BFH und der Finanzgerichte das Gemeinnützigkeitsrecht in seiner konkreten Anwendung beeinflusst.

Das vorliegende Handbuch zur gGmbH erscheint inzwischen in der vierten Auflage. Es füllt eine Lücke in der steuerlichen und rechtlichen Literatur in Deutschland, da trotz der großen Verbreitung der gemeinnützigen GmbH in der Praxis neben dem vorliegenden Werk keine aktuelle umfassende Darstellung dieser Rechtsform und ihrer Sonderprobleme existiert.

Die Neuauflage berücksichtigt umfassend die aktuelle Rechtsprechung und die gesetzlichen Änderungen. Darüber hinaus wurde die vierte Auflage gegenüber den Voraufagen grundlegend überarbeitet und in Teil 5 stringenter strukturiert. Die Struktur des Buches orientiert sich jetzt noch stärker an den Bedürfnissen der Praxis, ohne aber grundlegende Fragestellungen des Gemeinnützigkeitsrechts zu vernachlässigen.

Die Darstellung trennt klar zwischen Gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen (Teil 2), Grundlegenden Veränderungen im Leben der gGmbH (Teil 3) und den Steuerlichen Anforderungen (Teil 5), wobei in diesem Teil die Fragen der laufenden Geschäftstätigkeit besprochen werden. Die Muster wurden grundlegend überarbeitet und soweit erforderlich, der aktuellen Rechtslage angepasst. Die vielfältigen Anmerkungen und Hinweise unserer Leserschaft, für die wir dankbar sind, haben wir umfassend berücksichtigt.

Wie schon zu den Voraufgaben freuen wir uns auf Hinweise und Kritik unserer Leser unter berlin@weidmann-law.de.

Berlin, Hamburg und Dresden
im April 2020

Dr. Christina Weidmann
Dr. Ralf Kohlhepp

Inhaltsverzeichnis

1 Einführung und Grundlegung	1
1.1 Gemeinnütziges Engagement in Deutschland	1
1.1.1 Stiftungslandschaft, Vereinskultur, bürgerschaftliches Engagement, öffentlich-rechtliche Verwaltung	1
1.1.1.1 Organisationsformen	1
1.1.1.2 Motivation	2
1.1.1.3 Gemeinnützige GmbH	3
1.1.2 Die steuerlichen Rahmenbedingungen und Rechtsquellen	3
1.1.2.1 Gemeinnützigkeitsrecht	3
1.1.2.2 Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der steuerlichen Privilegierung gemeinnütziger Zwecke	6
1.1.3 Zivil- und Gesellschaftsrecht	7
1.2 Die gGmbH in der Praxis: Eignung, Zwecke und Verbreitung	8
1.2.1 Die gGmbH im Gesundheits- und Bildungssektor	9
1.2.2 Kein Widerspruch: Gemeinnützigkeit und öffentliche Verwaltung	10
1.2.3 Instrument der Nachfolgeregelung	12
1.3 Gemeinwohl und wirtschaftliche Betätigung	14
1.3.1 Vorzüge der gGmbH	14
1.3.1.1 Organisationsstruktur	14
1.3.1.2 Finanzielle Aspekte	15
1.3.1.3 Umwidmung bestehender GmbH ohne Neugründung	16
1.3.2 Auslagerung des betrieblichen Bereichs	17
1.3.2.1 Am Beispiel des Vereins	17
1.3.2.2 Am Beispiel öffentlich-rechtlicher Körperschaften	18
1.3.2.3 Gestaltung einer betrieblichen Ausgliederung	19

1.4	Rechtsformwahl: Stiftung, gGmbH, Verein	22
1.4.1	Ideelle Zweckverfolgung versus Gemeinnützigkeit	22
1.4.2	Gesellschaftsrechtliche Abgrenzung Verein, GmbH, Stiftung	23
1.4.2.1	Willensbildung	24
1.4.2.2	Geschäftsführung und Vertretung	26
1.4.2.3	Haftung	27
1.4.3	Vermögensausstattung und Vermögensbindung	28
1.4.4	Grundzüge der rechtsfähigen Stiftung	30
1.4.4.1	Lebzeitige Stiftungsgründung	30
1.4.4.2	Errichtung einer Stiftung von Todes wegen	31
1.4.4.3	Vergleich gGmbH und gemeinnützige Stiftung	32
1.4.4.4	Die gemeinnützige Stiftungs-GmbH als Kombinationsmodell	33
1.5	Die gGmbH im gemeinnützigen Verbund mit der rechtsfähigen Stiftung als Dachorganisation	35
2	Gesellschaftsrecht der gGmbH	37
2.1	Zusammenspiel von Gesellschaftsrecht und Gemeinnützigkeit	37
2.1.1	Allgemeines	37
2.1.2	Grundlagen des GmbH-Rechts	39
2.1.3	Die Unternehmergeellschaft im Gemeinnützigkeitsrecht	40
2.1.3.1	Gesellschaftsrechtliche Regelungen zur UG	40
2.1.3.2	Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten der gemeinnützigen UG	41
2.2	Die Organe der gGmbH	44
2.2.1	Die Gesellschafterversammlung	45
2.2.2	Geschäftsführung	47
2.2.2.1	Organstellung und Anstellungsverhältnis	47
2.2.2.2	Bestellung und Abberufung	48
2.2.2.3	Vertretungsregelung und Selbstkontrahierungsverbot	48
2.2.2.4	Geschäftsführervertrag	49
2.2.2.5	Vergütung	50
2.3	Aufsichtsrat/Beirat	52
2.4	Satzungsgestaltung und steuerliche Mustersatzung	53
2.4.1	Steuerliche Mustersatzung der Finanzverwaltung	53
2.4.2	Empfehlenswerter Aufbau einer Satzung	53
2.4.3	Individuelle Satzungsgestaltung	54
2.4.3.1	Firma und Sitz	55
2.4.3.2	Gesellschaftszweck und Unternehmensgegenstand	57
2.4.3.3	Selbstlosigkeit, Uneigennützigkeit	67
2.4.3.4	Vermögensbindung	68

2.5	Grundsätze guter Geschäftsführung: Compliance, Corporate Governance und Verwaltungskosten	71
2.5.1	Compliance im Non-Profit-Bereich	71
2.5.2	Geschäftsführung	73
2.5.2.1	Non-Profit-Governance	73
2.5.2.2	Verwaltungskosten	77
2.6	Kapitalaufbringung, Stammkapital, Geschäftsanteile	78
2.6.1	Kapitalaufbringung	78
2.6.1.1	Bareinlage	78
2.6.1.2	Sacheinlage	78
2.6.1.3	Nachträgliche Kapitalaufbringung	79
2.6.2	Stammkapital und Vermögensbindung	79
2.6.3	Geschäftsanteile	80
2.7	Haftungsverfassung der gGmbH	80
2.7.1	Gesetzlicher Haftungstatbestand	80
2.7.2	Unternehmerischer Ermessensspielraum	81
2.7.2.1	Business Judgement Rule	81
2.7.2.2	Haftungsmaßstab und Haftungsmilderung	82
2.7.3	Durchsetzung von Regressansprüchen	82
2.7.4	Außenhaftung der Organe	83
2.8	Gemeinnützigkeit und Vermögensbindung	84
2.8.1	Kapital und Vermögensbindung	84
2.8.2	Vermögensbindung bei Auflösung	84
2.8.3	Verkauf von Anteilen	85
2.8.4	Einziehung und Abfindung	86
2.9	Der Gründungsprozess	88
2.9.1	Vorbereitung	88
2.9.2	Die gemeinnützige GmbH in Gründung	90
2.9.2.1	Vorgründungsgesellschaft	90
2.9.2.2	Vor-GmbH	90
2.9.2.3	Steuerliche Behandlung der Vor-GmbH	90
2.9.3	Anforderungen an eine Sachgründung	91
2.9.4	Beurkundungspflichtige Anträge, Geschäftsführerbestellung, Gründungskosten	93
2.9.5	Anträge an das Finanzamt	93
3	Rechtsnachfolge, gesellschaftsrechtliche Anforderungen des Einstiegs und des Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit und der Beendigung	95
3.1	Verfügung über Geschäftsanteile	95
3.2	Erbfall und Nachfolge in die gGmbH	98
3.2.1	Vererblichkeit von GmbH-Anteilen	98

3.2.2	Flankierende testamentarische Regelung.	100
3.2.3	Vorweggenommene Erbfolge.	102
3.2.3.1	Übertragung an einen Abkömmling	102
3.2.3.2	Überführung in eine gemeinnützige Stiftung	102
3.2.4	Güterrechtliche Vereinbarungen.	102
3.2.5	Bewertung von Geschäftsanteilen einer gGmbH.	103
3.2.5.1	Bewertung nach handelsrechtlichen Grundsätzen	103
3.2.5.2	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Bewertung	105
3.3	Satzungsänderungen	107
3.3.1	Grundsätze bei allgemeinen Satzungsänderungen.	107
3.3.2	Satzungsänderung zur Erlangung der Gemeinnützigkeit.	108
3.3.3	Satzungsänderungen zum Austritt aus der Gemeinnützigkeit	109
3.4	Umwandlung und Umwidmung.	109
3.4.1	Wechsel zwischen den Rechtsformen bei gemeinnützigen Organisationen	109
3.4.1.1	Umwandlung nach Umwandlungsgesetz	110
3.4.1.2	Gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme	111
3.4.1.3	Besonderheiten bei der Ausgliederung aus einer Stiftung auf eine gGmbH – Haftung für Verbindlichkeiten	113
3.4.2	Umwidmung einer GmbH in eine gGmbH	114
3.4.2.1	Motivation/Gründe	114
3.4.2.2	Gesellschafterbeschluss und Satzungsänderung.	115
3.5	Das Ende der gemeinnützigen GmbH	116
3.5.1	Auflösung, Liquidation und Beendigung.	116
3.5.1.1	Auflösungstatbestände	117
3.5.1.2	Liquidation und Beendigung.	118
3.5.1.3	Besonderheiten aufgrund Gemeinnützigkeitsrechts	118
3.5.2	Die gGmbH in der Krise und in der Insolvenz	119
3.5.2.1	Insolvenzantragspflicht	119
3.5.2.2	Insolvenzantragspflicht der Geschäftsführer.	119
3.5.2.3	Insolvenzantragspflicht der Gesellschafter	121
3.5.2.4	Antragspflicht des fakultativen Aufsichtsrates	121
3.5.2.5	Konsequenzen der Insolvenzverschleppung	122
3.5.3	Steuerliche Folgen der Insolvenz.	122
4	Buchführung und Rechnungslegung.	123
4.1	Buchführung	123
4.1.1	Besonderheiten der Lohn- und Gehaltsbuchführung	124
4.1.2	Besondere Buchführungspflichten.	125
4.1.2.1	Krankenhäuser	125
4.1.2.2	Pflegeeinrichtungen.	125

4.1.3	Kontenrahmen	126
4.1.3.1	Vorgegebener Kontenrahmen	126
4.1.3.2	Kostenstellenrechnung oder kontenmäßige Trennung	127
4.1.3.3	Zuordnung zu den einzelnen Bereichen	128
4.1.4	Die Mittelverwendungsrechnung in der Buchführung	128
4.1.5	Die Mittelverwendungsrechnung neben der Buchführung	129
4.2	Umsetzung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Buchführungsvorgaben	134
4.2.1	IDW RS HFA 21: Unterscheidung zwischen spendensammelnden und nicht spendensammelnden Organisationen	134
4.2.2	Bilanzierung unter Beachtung des IDW RS HFA 21	135
4.2.3	Bilanzierung ohne Beachtung des IDW RS HFA 21	136
4.2.4	Besonderheiten bei Spenden oder staatlichen Zuschüssen unter Auflagen	138
4.3	Buchführung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Vermögensverwaltung	138
4.4	Buchführung der Zweckbetriebe	139
4.5	Die Größenklassen und ihre Auswirkung auf Publizitäts- und Prüfungspflicht	139
4.6	Aufstellung des Jahresabschlusses	141
4.7	Publizitätspflichten	141
4.8	Jahresabschlussprüfung	142
5	Die Besteuerung der gGmbH	145
5.1	Übergreifende Fragestellungen	145
5.1.1	Die vier Sphären der gGmbH	145
5.1.1.1	Die Sphäre der ideellen Zweckverwirklichung	146
5.1.1.2	Die Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	148
5.1.1.3	Vermögensverwaltung	154
5.1.1.4	Zweckbetriebe	155
5.1.2	Zuteilungen von Erträgen und Aufwendungen	159
5.1.3	Komplexität des Ineinandergreifens steuerlicher Regelungen	160
5.2	Errichtung	161
5.2.1	Antrag auf Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit § 60a AO	161
5.2.1.1	Bedeutung des Feststellungsbescheids	162
5.2.1.2	Änderungen des Feststellungsbescheids	163
5.2.2	NV-Bescheinigung für Kapitalerträge	163
5.2.2.1	Rechtsstand ab 2016	164
5.2.2.2	Rechtsstand ab 2019	164

5.2.3	Steuerliche Folgen der Gründung für den Gesellschafter	165
5.2.3.1	Natürliche Person als Gesellschafter.	165
5.2.3.2	Gemeinnützige Organisation als Gesellschafter	166
5.2.3.3	Öffentliche Hand als Gesellschafter	168
5.2.4	Die „Umwandlung“ in eine gGmbH	169
5.2.4.1	Die Umwidmung einer nicht gemeinnützigen juristischen Person in eine gGmbH.	170
5.2.4.2	Die Umwandlung einer gemeinnützigen Vereinigung in eine gGmbH	171
5.3	Einhaltung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts	171
5.3.1	Anforderungen an die laufende Geschäftsführung (Überblick).	172
5.3.2	Förderung der Allgemeinheit (§ 52 AO)	172
5.3.3	Struktureller Inlandsbezug bei Zweckverwirklichung im Ausland (§ 51 Abs. 2)	173
5.3.4	Keine verfassungsfeindlichen Bestrebungen (§ 51 Abs. 3 AO).	174
5.3.5	Geschäftsführung: Selbstlosigkeit	175
5.3.5.1	Begünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO).	177
5.3.5.2	Verbot eigenwirtschaftlichen Handelns	183
5.3.5.3	Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)	184
5.3.5.4	Zeitnahe Mittelverwendung und Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)	187
5.3.6	Geschäftsführung: Ausschließlichkeit (§ 56 AO).	196
5.3.7	Geschäftsführung: Unmittelbarkeit	197
5.3.7.1	Grundsatz	197
5.3.7.2	Ausnahmen vom Unmittelbarkeitskriterium.	200
5.4	Laufende Ertragsbesteuerung.	203
5.4.1	Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen	204
5.4.2	Spendenbescheinigungen und Spendenabzug beim Gesellschafter.	205
5.4.2.1	Abzugsfähigkeit einer Spende des Gesellschafters.	205
5.4.2.2	Abzugsfähigkeit einer Spende von dem Gesellschafter nahestehenden Personen	207
5.4.2.3	Kleinbetragsspenden	208
5.4.2.4	Ausstellung von Spendenbescheinigungen.	209
5.4.2.5	Zweckbestimmung	211
5.4.2.6	Gegenstand der Spende.	211
5.4.2.7	Spenden aus dem Ausland.	214
5.4.2.8	Haftung	214
5.4.3	Gemeinnützigkeitskonzern.	216
5.4.3.1	Die gGmbH als Organträger	216
5.4.3.2	Die gGmbH als Organgesellschaft	216
5.4.3.3	Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – das Unmittelbarkeitserfordernis	216

5.5	Umsatzsteuer	217
5.5.1	Grundlagen	219
5.5.1.1	Entgeltlichkeit	220
5.5.1.2	Nachhaltigkeit	220
5.5.1.3	Selbstständigkeit und Organschaft	221
5.5.2	Vorsteuerabzugsberechtigung	223
5.5.3	Verfahrensrechtliche Fragen	225
5.5.4	Umsatzsteuerbefreiung	226
5.5.4.1	Von der Steuer befreite Tätigkeitsbereiche	226
5.5.4.2	Mit der gemeinnützigen Tätigkeit eng verbundene Umsätze	227
5.5.5	Unentgeltliche Zuwendung oder Sponsoring	228
5.5.6	Steuersatz	229
5.5.7	Zusammenschlüsse gemeinnütziger Körperschaften	230
5.5.8	Konkurrentenklagen	231
5.6	Sonstige Steuern auf Ebene der gGmbH	232
5.6.1	Gründerwerbsteuer	232
5.6.2	Grundsteuer	233
5.6.3	Schenkungssteuer	234
5.6.4	Kraftfahrzeugsteuer	236
5.7	Beendigung der gGmbH	236
5.7.1	Der geplante Ausstieg	236
5.7.2	Verlust der Gemeinnützigkeit	237
5.7.3	Veräußerung der Beteiligung an der gGmbH	238
5.7.3.1	Veräußerung zum Buchwert der eingezahlten Kapitalanteile	240
5.7.3.2	Veräußerung zu einem unter dem Buchwert der eingezahlten Kapitalanteile liegenden Verkehrswert	240
5.7.3.3	Veräußerung über dem Buchwert	240
5.7.3.4	Veräußerung zum Buchwert, aber anschließende Vergütung von der gGmbH	241
5.7.3.5	Bedeutung für die schenk- oder erbweise Übertragung von Anteilen an eine gGmbH	241
5.7.4	Beendigung durch Insolvenz oder Liquidation	242
5.7.4.1	Allgemeine Vorgaben des Körperschaftsteuerrechts	242
5.7.4.2	Rechtsprechung und Finanzverwaltung: Wegfall der Gemeinnützigkeit	242
5.7.4.3	Steuerunschädliche Abwicklungsphase – neue Ansätze im Schrifttum	243
5.7.4.4	Verstoß gegen Gemeinnützigkeit durch Tilgung von Schulden	244

6	Muster und Materialien	245
6.1	Muster	245
6.1.1	Satzungsmuster	245
6.1.1.1	Satzungsmuster nach Anlage 1 zur AO	245
6.1.1.2	Satzungsmuster gGmbH	247
6.1.1.3	Muster einer lebzeitigen Stiftungserrichtung aus dem Vermögen der gGmbH	259
6.1.1.4	Muster einer letztwilligen Stiftungserrichtung mit Testamentsvollstreckung	259
6.1.2	Wichtige Schreiben	260
6.1.2.1	Musterschreiben an das Handelsregister	260
6.1.2.2	Musterbegleitschreiben an das Finanzamt	261
6.1.3	Interne Verfassung der gGmbH	261
6.1.3.1	Geschäftsordnung des Beirats	261
6.1.3.2	Muster Geschäftsordnung Geschäftsführung	264
6.1.3.3	Muster Einheits-Geschäftsordnung (für alle Organe)	266
6.1.3.4	Geschäftsführeranstellungsvertrag	268
6.1.3.5	Mittelverwendungsbeschluss	271
6.1.4	Formulare der Finanzverwaltung	271
6.1.4.1	Zuwendungsbestätigungen	271
6.1.4.2	Gründungsfragebogen	301
6.1.4.3	NV Bescheinigung	310
6.1.4.4	Erklärungsvordruck	313
6.2	Materialien	319
6.2.1	Gesetzestexte	319
6.2.1.1	GmbHG (Auszüge)	319
6.2.1.2	AO in der Fassung für den VZ 2019	327
6.2.1.3	KStG	339
6.2.1.4	EStG (§ 10b)	343
6.2.1.5	GewStG (§§ 2, 3, 9)	346
6.2.1.6	UStG (§ 1, 4, 12, 23a)	349
6.2.1.7	BGB (Auszug)	365
6.2.2	Verwaltungsanweisungen	366
6.2.2.1	AEAO (Auszug)	366
6.2.2.2	Wichtige Schreiben der Finanzbehörden	431
	Literatur	465
	Stichwortverzeichnis	467

1.1 Gemeinnütziges Engagement in Deutschland

1.1.1 Stiftungslandschaft, Vereinskultur, bürgerschaftliches Engagement, öffentlich-rechtliche Verwaltung

1.1.1.1 Organisationsformen

Zivilgesellschaftliches Engagement wird traditionell im Vereins- und Stiftungswesen angesiedelt. Wenn über gemeinnützige Gestaltungen nachgedacht wird, kommen zunächst auch die Rechtsformen des eingetragenen Vereins und der rechtsfähigen Stiftung in den Sinn. Während beim Verein der persönliche Einsatz der Mitglieder im Vordergrund steht, ist die Stiftung durch ihr dauerhaft gewidmetes Vermögen und ihre mitgliederlose Struktur gekennzeichnet.

Unternehmerisches Engagement für gesellschaftliche Belange ist vielfältig und die Abgrenzung zwischen Eigen- und Gemeinwohl nicht immer in aller Trennschärfe erkennbar: Es beginnt beim Sponsoring sportlicher oder kultureller Veranstaltung, wird wahrgenommen durch gezielte Spenden und soziale Förderprojekte sowie unternehmens-eigene Stiftungsaktivitäten (Unternehmensstiftungen); unternehmensintern findet seine Bestimmung in Gestalt guter Unternehmensführung oder auch unter dem Begriff der Corporate Social Responsibility¹.

Weniger im Fokus steht hingegen die Verbindung von gemeinnütziger und gleichzeitig wirtschaftlicher Betätigung: Unternehmen/Gesellschaften sind – im Gegensatz zu dem beschriebenen unternehmerischen Mäzenatentum – nicht bereits durch ihre Tätig-

¹Vgl. Schauhoff 2010, S. 215 ff.

keit dem Gemeinwohl verpflichtet – sie tun dies auf freiwilliger Basis durch die Verwendung eines (meist geringen) Gewinnanteils für Spendenzwecke.

An dieser Schnittstelle zwischen zivilgesellschaftlicher Verantwortung und wirtschaftlicher Betätigung liegt die Bedeutung der gemeinnützigen GmbH – mit ihr lassen sich unternehmerische und gemeinnützige Zwecke wie bei keiner anderen Rechtsform miteinander verbinden. Die Vorteile der gGmbH gegenüber den tradierten Rechtsformen Stiftung und Verein legen wir in den folgenden Abschnitten dar. Hervorzuheben ist aber bereits jetzt der meist wenig aufwendige und unproblematische Gründungsprozess einer gGmbH, der neben den wirtschaftlichen Tätigkeiten, die mit ihr leichter zu verwirklichen sind, ein großer Vorzug dieser Rechtsform ist.

Das Engagement für das Gemeinwohl weist in Deutschland eine lange Tradition und eine große Bandbreite – sowohl in inhaltlicher als auch in organisatorischer Hinsicht – auf.² Gemeinnützigkeit hat viele Gesichter – von kleinen Zusammenschlüssen in lokalen Vereinen über großbürgerliches Mäzenatentum in Gestalt von Stiftungen bis hin zu unternehmerisch geprägtem Handeln, immer öfter in Form einer gGmbH.

1.1.1.2 Motivation

Der Wunsch, der Gesellschaft etwas zurückzugeben, wird oft als Motivation für gemeinnützige Tätigkeiten genannt. Weniger altruistisch, dafür praktisch umso bedeutsamer sind Kinderlosigkeit oder fehlende bzw. ungeeignete Nachfolger als wichtige Auslöser für gemeinnütziges Engagement in einer selbst errichteten Organisationsstruktur. Die Behebung struktureller Probleme oder die Vorbeugung steuerlicher Schwierigkeiten kann für öffentlich-rechtliche Körperschaften Beweggrund für die Nutzung einer gGmbH sein.

Non-Profit-Organisationen füllen eine gesellschaftliche Lücke, die der Staat nicht mehr besetzen kann und zum Teil auch nicht sollte. Hier geht es nicht um Daseinsvorsorge, sondern um Nischen und Exzellenz, um Hilfe zur Selbsthilfe und oft auch um Forschung, losgelöst von marktwirtschaftlichen Zwängen und schließlich auch um die Verwirklichung des ganz persönlichen Traums von einer besseren Welt oder der Sinnhaftigkeit des eigenen Lebenswerkes über den Tod hinaus.

Kennzeichnend für den sog. Dritten Sektor ist seine Verortung zwischen Markt und Staat³, mit der ihm Aufgaben zugeschrieben werden, die für den Einzelnen zu komplex sind und für die der Staat nicht zuständig ist oder seine Verantwortung an die Gesellschaft abgegeben hat. Das kennzeichnende Element – die Gemeinwohlorientierung statt des Gewinnstrebens oder des hoheitlichen Diktats – bedeutet jedoch keineswegs einen Mangel an Organisation oder Institutionalisierung. Der Dritte Sektor wird zunehmend „effizient“ – mit allen Chancen und Risiken einer solchen Entwicklung.

²Hecht, Michael in Zaunstöck/Weinert/Thiele, 20 ff., Sachße, Christoph in Olk/Hartnuß, 17 ff.

³Vgl. Droege S. 284 m. w. N.

1.1.1.3 Gemeinnützige GmbH

Die gGmbH ist dabei ein sehr flexibles Instrument zur Umsetzung gemeinwohlorientierter Ziele. Sie bietet sich insbesondere im Bereich der Zweckbetriebe und wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe an, da einerseits aufgrund der unbedingten Weisungsbindung der Geschäftsführung eine klare Entscheidungshierarchie gilt, andererseits ein gesellschaftsrechtlich verlässliches und erprobtes Instrumentarium für die Ausübung wirtschaftlicher Betätigungen vorliegt. Alle Organisationsformen, die nach dem gängigen Begriffsverständnis im Gemeinnützigkeitssegment tätig sind, kommen mehr oder minder stark mit wirtschaftlichen Betätigungsfeldern in Berührung.

Dies kann bei der bestehenden Vereinskultur in Deutschland beispielsweise der Vertrieb von Werbe- oder Merchandiseartikeln, die Vermietung von Räumlichkeiten oder die entgeltliche Beratung sein. Auch im Bereich der Kranken- und Altenpflege sowie bestehender Jugendhilfeeinrichtungen wird immer stärker ein betriebswirtschaftliches Vorgehen erforderlich. Das führt dazu, dass auch öffentlich-rechtliche Trägerschaft mit ihren bestehenden Strukturen teilweise nicht mehr geeignet ist, eine solche Tätigkeit ohne separate Organisationsstruktur auszuführen. Hier bietet sich ebenso die gGmbH an, wie dies in vielen Bereichen des bürgerschaftlichen Engagements oder im Rahmen der Wahrnehmung wirtschaftlicher Tätigkeiten durch Stiftungsorganisationen der Fall ist.

Weiterhin ist zu konstatieren, dass sich der Staat in vielen Bereichen hoheitlicher Betätigung auf dem Rückzug befindet. Er betreibt Outsourcing auch in Teilbereichen, die nicht wirtschaftlich betrieben werden können. Auch in diese Lücke können gGmbH vorstoßen.

Die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, dass Vereinskultur, Stiftungslandschaft, bürgerschaftliches Engagement und öffentlich-rechtliche Verwaltung in immer größerem Maße durch unternehmerisches Handeln geprägt sind. Die Eignung der gGmbH als Bindeglied zwischen Gemeinwohl und Unternehmertum soll nachfolgend dargestellt werden.

1.1.2 Die steuerlichen Rahmenbedingungen und Rechtsquellen

1.1.2.1 Gemeinnützigkeitsrecht

Die rechtshistorische Entwicklung der steuerlichen Privilegierung gemeinnützigen Engagements geht bis in das 19. Jahrhundert zurück. Erst mit dem Entstehen des modernen Steuerstaates konnte das Gemeinnützigkeitsrecht im heutigen Sinne aber Form annehmen⁴. Mit dem Einkommensteuergesetz 1920 wurden erstmals Spenden an „kulturfördernde, mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen“ bei gleichzeitig sehr hohen Steuersätzen als abzugsfähig anerkannt. Ab 1926 wurden wesentliche –

⁴Im Einzelnen Droege S. 29 ff.

heute noch gültige – Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts in das Körperschaftsteuergesetz aufgenommen⁵. Im Nationalsozialismus wurde das Gemeinnützigkeitsrecht zu einem Instrument der Machthaber, um sich ideologisch nicht gewollten gesellschaftlichen Entwicklungen entgegenzustellen. So wurde Juden grundsätzlich Steuerbegünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts versagt⁶.

Die Nähe des Gemeinnützigkeitsrechts zu „Gesinnungen“ ist Chance und Risiko des Gemeinnützigkeitsrechts zugleich. Es wird sich auch in der nachfolgenden Diskussion zeigen, dass die Gerichte auch heute nicht davor gefeit sind, mit scheinbaren rechtlichen Argumenten im Sinne eines Rechtspositivismus gemeinnützige Begünstigungen zu versagen oder zu gewähren, wo es dem „Zeitgeist“ entspricht. Dem gilt es im Sinne einer teleologischen rechtsdogmatischen Diskussion entgegenzutreten.

Die gesellschaftliche Bedeutung des Gemeinnützigkeitssektors schlägt sich seit 2000 in der stetigen Verbesserung der gesetzlichen Rahmenbedingungen nieder. Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderungen für Stiftungen vom 14.07.2000 (BStBl. 2000, S. 1424) fanden erstmals rechtsformspezifische Regelungen Eingang in die Abgabenordnung, wie z. B. Sondervorteile für steuerbegünstigte Stiftungen, die einen sprunghaften Anstieg von Stiftungsgründungen nach sich zogen, da der Abzugsbetrag für Spenden in das Grundstockvermögen von Stiftungen erheblich angehoben wurde.

Die nächste wesentliche Reform erfolgte durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements im Jahr 2007⁷, mit dem zusätzliche Erleichterungen für steuerbegünstigte Körperschaften geschaffen wurden. Mit der Aufnahme eines de facto abschließenden Katalogs der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO wurde eine Vereinheitlichung der steuerbegünstigten Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (§ 10b EStG) erreicht, die für alle gemeinnützigen Körperschaften gilt.

Die letzte Gesetzesänderung mit weitreichenden Regelungen über die Rechtsformgrenzen hinweg brachte das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts im Jahr 2013⁸. Zwei der wichtigsten Neuerungen waren die Lockerungen im Bereich der zeitnahen Mittelverwendung durch die Ausdehnung auf zwei Jahre und die Konsolidierung der gemeinnützigen Rücklagenbildung sowie die Möglichkeit des sog. „Endowments“, d. h. der Mittelweitergabe und Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften.

Für die gemeinnützige GmbH waren zusammengefasst folgende Regelungen von Bedeutung:

⁵Vgl. Buchna/Leichiniger/Seeger/Brox, S. 19 ff.

⁶Droege S. 52 mwN.

⁷Gesetz vom 10.10.2007; BGBl. 2007 I S. 2332.

⁸Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 21.03.2013, BGBl. 2013 I S. 556 ff.

- Verwendung des Zusatzes gGmbH (§ 4 GmbHG)
- Erweiterung der Frist zur Mittelverwendung um ein zusätzliches Jahr (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO)
- Nachholung bei der Bildung der freien Rücklage in den zwei Folgejahren möglich (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)
- Erhöhung des Übungsleiter- und Ehrenamtsfreibetrages (§ 3 Nr. 26 und 26a EStG)
- Zuwendungen an andere gemeinnützige Einrichtungen zur Vermögensausstattung zulässig (§ 58 Nr. 3 AO)

Im Rahmen des 72. Deutschen Juristentages 2018 in Leipzig wurde eine neuerliche Reform des Gemeinnützigkeitsrechts vor dem Hintergrund dahin gehender Formulierungen im Koalitionsvertrag der Bundesregierung diskutiert. Die Beschlussempfehlungen des Deutschen Juristentages, die von Hüttemann in seinem Gutachten⁹ vorbereitet wurden, enthalten insbesondere Forderungen nach

- Aufhebung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit,
- Rückführung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit auf seine Ursprünge,
- Absehen von Detailvorgaben für gemeinnützige Organisationen,
- Einführung zusätzlicher Governance-Vorgaben,
- Verweisung aus dem Vereins- und Stiftungsrecht sowie aus dem Gesellschaftsrecht in das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht,
- Schaffung eines Gemeinnützigkeitsregisters,
- verpflichtender Offenlegung der Jahresabschlüsse für derzeit nicht offenlegungspflichtige Organisationen (Vereine, Stiftungen),
- Verbesserung der staatlichen Aufsicht,
- einem abgestuften Sanktionssystem.

Hatte man Ende des Jahres 2019 die neuerliche Gemeinnützigkeitsreform noch fest im Blick¹⁰, so ist der Rechtsanwender nach Ablauf des ersten Quartals 2020 ernüchert. Die angekündigten konkreten Reformen lassen auf sich warten. Konkret ist angedacht:

- Erhöhung der Besteuerungsgrenzen für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf 45.000 EUR
- Erhöhung der Übungsleiterpauschale in § 3 Nr. 26 EStG von 2400 EUR auf 3000 EUR
- Erhöhung der Ehrenamtspauschale in § 3 Nr. 26a EStG von 720 EUR auf 840 EUR

⁹Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag: Empfiehlt es sich, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln? München, 2018.

¹⁰Vgl. Schauhoff: Die Gemeinnützigkeitsreform kommt! npor 2020, 3.

- Erhöhung der Grenze für vereinfachte Zuwendungsbescheinigungen von 200 EUR auf 300 EUR
- Unmittelbarkeitsfiktion für die gemeinnützige Holding

Diese sinnvollen und praxisnahen Änderungen werden derzeit aufgeschoben, weil es politische Fragen gibt, denen sich die Bundesregierung nicht nähern möchte. Dazu zählt die Abgrenzung gemeinnütziger Tätigkeit von politischer Meinungsäußerung und die – durch das Freimaurerloge-Urteil¹¹ befeuerte – gemeinnützigkeitsrechtliche Kritik an reinen Frauen- und Männervereinen.

1.1.2.2 Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der steuerlichen Privilegierung gemeinnütziger Zwecke

Die weitestgehend vollständige Freistellung gemeinnütziger Körperschaften von der Besteuerung bildet eine Ausnahme vom Grundprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit¹². Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist im Wesentlichen im Rechts- und Sozialstaatsprinzip verankert¹³. Vom Bundesverfassungsgericht wird es als Ausdruck der allgemeinen Steuergerechtigkeit und als solche als Ausdruck des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG angesehen.¹⁴

Die steuerbegünstigte, selbstlose Förderung von Zwecken, die im weitesten Sinne dem Gemeinwohl dienen, steht dem Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich entgegen. Denn durch die selbst gewählte Verwendung von erzieltm Einkommen für bestimmte Zwecke ist der Steuerpflichtige in der Lage, seine steuerliche Leistungsfähigkeit gezielt zu mindern. Da das Steuerrecht grundsätzlich nur solche Aufwendungen als Steuermindernd ansieht, die nicht disponibel sind, die also zwangsläufig sind (sei es zur Einkommenserzielung – Betriebsausgaben, Werbungskosten – sei es zur Sicherung der Lebensgrundlagen – Grundfreibetrag, Sonderausgaben), ist die Abzugsfähigkeit von freiwilligen Aufwendungen eine Anomalie.

Die damit einhergehende Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit schafft sowohl für Spender als auch für die steuerbegünstigten Körperschaften günstige Rahmenbedingungen, die auch einen Wettbewerbsvorteil darstellen können. Nicht ohne Grund entdecken viele am gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Leben teilnehmende Verbände, Unternehmen und Körperschaften des privaten und öffentlichen Rechts die Gestaltungsspielräume der Gemeinnützigkeit für sich.

¹¹BFH-Urteil v. 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 218.

¹²Vgl. Droege, S. 354 m. w. N.

¹³Ausführlich zur Herleitung Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2000, 479 ff.

¹⁴Vgl. BVerfG Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655.

Der Staat übt mit dieser Subventionierung seine Lenkungsfunktion aus. Das bedeutet auch, dass er mittels der Gesetzgebung seinen Einfluss auf die Rahmenbedingungen und die Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts im Sinne dieser Lenkungsfunktion wahrnimmt.

Die Grundlage für die Auswahl, welcher Zweck als steuerbegünstigt gilt, bildet zunächst das Grundgesetz: Kunst und Kultur, Wissenschaft und Forschung, Bildung und Familie sowie Religion, um nur einige zu nennen: Die in §§ 52 ff. AO verwendeten Begrifflichkeiten greifen die Formulierung grundrechtlicher Freiheiten auf und interpretieren sie entsprechend den staatlichen Zielen.¹⁵

Wichtige Erkenntnis für die gemeinnützigen Körperschaften hinsichtlich der Anerkennung bestimmter Zwecke als steuerbegünstigt liefert eine Entscheidung des BFH: *Die Begriffsbedeutung eines Zweckes ist nicht nur anhand des allgemeinen Sprachgebrauchs, sondern auch im Lichte der Verfassung zu erfassen.*¹⁶ Der Bundesfinanzhof hat mit einem Urteil aus der jüngsten Zeit¹⁷ deutlich gemacht, dass auch die Anerkennung einer an sich gemeinnützigen Tätigkeit dann nicht erfolgen soll, wenn die Organisation (der Verein) sich hinsichtlich seiner Mitgliederauswahl nicht an der Wertordnung des Grundgesetzes orientiert. Dieses Urteil, das die Existenz von (Nur-)Männer oder (Nur-)Frauen-Vereinigungen im Sinne einer Gender-(zeit-)gerechten Debatte insoweit unterminiert, als es diesen Organisationen den Zugang zum Gemeinnützigkeitsrecht verwehrt, ist zwar bedenklich¹⁸, für die gGmbH aber nicht von allzu großer Bedeutung, da die gGmbH keine „Mitglieder“, sondern Gesellschafter hat, und dieser Kreis geschlossen ist.

Der Umstand, dass der Gesetzgeber die gemeinnützigen Zwecke sehr weit gefasst und in ihrer Ausgestaltung wenig spezifiziert hat, überträgt die Verantwortung, die Zwecke entsprechend zu konkretisieren und auszufüllen auf die Zivilgesellschaft und die in ihr agierenden gemeinnützigen Körperschaften. Die Finanzbehörden engen diesen Spielraum insofern etwas ein, als sie bereits in der Gründungsverfassung die Ausformulierung der Art und Weise der Zweckverwirklichung verlangen.

1.1.3 Zivil- und Gesellschaftsrecht

Für die gGmbH ist das GmbHG¹⁹ das zentrale gesetzliche Regelwerk. Dabei hat sich für den Bereich der gemeinnützigen Gesellschaften besonders die Einführung einer neuen

¹⁵Vgl. Droege, S. 368 ff.

¹⁶Vgl. BFH Urteil v. 23.11.1988 I R 11/88, BStBl. II 1989, 391, 392.

¹⁷BFH Urteil v. 17.5.2017 – VR52/15, DStR 2017, 1749 m Anm Heuermann.

¹⁸Vgl. Kohlhepp, DStR 2017, 2577.

¹⁹Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 20.04.1892, zuletzt geändert 17.7.2017 (BGBl. I S. 2446).

Rechtsformvariante in Gestalt der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) als fruchtbar erwiesen. Insbesondere junge Neugründungen im Gemeinnützigkeitsrecht nehmen diese Variante der GmbH als Ausgangspunkt für ihre gemeinnützigen Unternehmungen.

Aber auch die klassische gGmbH hat nach wie vor große – und zunehmende – Bedeutung im Bereich der gemeinnützigen Organisationen. Entgegen anderslautenden Vermutungen hinsichtlich einer weiterreichenden Internationalisierung der Gründerszene in Deutschland sind auch bis 2016 die Anzahl der GmbH-Gründungen höher als die Gründungen aller anderen Rechtsformen zusammen (mit Ausnahme von Einzelunternehmungen)²⁰.

Neben den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben des GmbHG sind die handelsrechtlichen Vorschriften des HGB, insbesondere in Bezug auf die Rechnungslegung von Relevanz, im Bereich der Vertragsbeziehungen der gGmbH zu Dritten das BGB, insbesondere das Schuldrecht. Anwendbar sind auf die Beziehungen der gGmbH zu ihren Angestellten die vielfältigen arbeitsrechtlichen Normen, ebenso wie bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung die Regelungen der Insolvenzordnung.

Die GmbH verfügt über Gesellschafter und folglich als Organ über eine Gesellschafterversammlung, die zumindest einmal jährlich zusammenkommt, über einen oder mehrere Geschäftsführer und ist mit diesen überschaubaren Institutionen bereits abschließend beschrieben.

GmbHs können in der Gestalt der UG mit wenigen Tausend Euro Stammkapital gegründet werden (auch die 1-Euro-Unternehmergesellschaft ist denkbar, aber bereits aufgrund der Gründungskosten illusorisch). Hinsichtlich der Größenordnungen sind nach oben keine Beschränkungen vorgesehen, sodass auch große Konzerne mit einer GmbH als Dachorganisation konstruiert sein können.

1.2 Die gGmbH in der Praxis: Eignung, Zwecke und Verbreitung

Die Verbreitung der gGmbH zieht sich durch viele Bereiche des Dritten Sektors: das Gesundheitswesen im weitesten Sinne, Bildungseinrichtungen, Interessenvertretungen, soziale Einrichtungen verschiedenster Art. Grundsätzlich ist die gGmbH als Kapitalgesellschaft – auch aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten – in bestimmten Bereichen, die eine Nähe zu wirtschaftlichen Strukturen aufweisen, häufiger vertreten als dort, wo die auf Ziele entweder durch Förderung oder durch pluralistische Strukturen erreicht werden.

²⁰Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, GründerZeiten 11. Juni 2017.

Zwar ist die Errichtung einer gGmbH im Vergleich zur Gründung einer rechtsfähigen Stiftung nicht per definitionem auf die Ewigkeit ausgerichtet, Änderungen hinsichtlich der Rechtsform erfordern gleichwohl nicht nur die notarielle Beurkundung und Anmeldungen beim Handelsregister, sondern sollten auch in Abstimmungen mit dem Finanzamt erfolgen. Es ist daher anzuraten, vor der Wahl der gGmbH die Eignung für die geplante Zweckverfolgung eingehend zu prüfen. Dabei ist zu konstatieren, dass die gGmbH im Rahmen der Satzungsgestaltung sehr flexibel ist und damit sowohl an verschiedene Zwecke, aber auch an die Rechtsformen Verein oder Stiftung angenähert werden kann.

Bevor die rechtlichen und steuerlichen Besonderheiten bei Gründung und laufender Geschäftstätigkeit der gemeinnützigen GmbH dargestellt werden, steht daher zunächst die Analyse, für welche Zwecke und in welchen Bereichen sich der Einsatz dieser Rechtsform anbietet bzw. häufig vorzufinden ist.

In steuerlicher Hinsicht sei bereits hier davor gewarnt, die Gemeinnützigkeit mit einer generellen Steuerbefreiung gleichzusetzen. Zunächst ist die gGmbH als Arbeitgeber regulär verpflichtet, Lohnsteueranmeldungen abzugeben und die sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Ob und inwieweit hier einkommensteuerlich Besonderheiten zu berücksichtigen sind, ist nicht Gegenstand der Besteuerung der gGmbH, sondern der Tätigkeit des Arbeitnehmers, z. B. als Übungsleiter. Dies ist zwar insbesondere durch Bildungseinrichtungen ebenfalls zu beachten, ist aber nicht Gegenstand der Besteuerung der gGmbH.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht kann trotz der Befreiung von der Körperschaftsteuer eine Steuerpflicht eintreten. Jede Leistung der gGmbH sollte daher grundsätzlich darauf untersucht werden, ob sie umsatzsteuerlich beachtlich ist.

Ein grundlegender Fehler junger Gründungen besteht darin, die steuerliche Gemeinnützigkeit mit der Absenz von steuerlichen Verpflichtungen gleichzusetzen. Dies ist nicht der Fall. Im Gegenteil sind steuerliche Verpflichtungen aufgrund des Subventionscharakters der Gemeinnützigkeit eher noch verschärft gegenüber den Pflichten nicht gemeinnütziger Unternehmen. Hier empfiehlt sich bereits in der Gründungsphase größtmögliche Transparenz gegenüber den Finanzbehörden, da Sanktionen in vielen Fällen aufgrund fehlender Informationen aufseiten des Finanzamtes ausgelöst werden. Die Einhaltung der steuerlichen Pflichten (und Termine) ist daher für ein steuerlich reibungsloses Arbeiten der gGmbH von essenzieller Bedeutung.

1.2.1 Die gGmbH im Gesundheits- und Bildungssektor

Ein ganz klassischer Tätigkeitsbereich für die gGmbH ist der Gesundheitsbereich, d. h. der Krankenhausbetrieb sowie die Altenpflege, aber auch der Betrieb von Weiterbildungs- und Jugendhilfeeinrichtungen.

Hier korrespondiert der Unternehmensgegenstand (z. B. Betrieb eines Pflegeheimes, einer Bildungseinrichtung) oft mit der gemeinnützigen Ausrichtung:

Im **Bereich des Gesundheitswesens** (Krankenhaus- und Pflegebetriebe) werden in der Regelung die folgenden gemeinnützigen Zwecke verfolgt.

- § 52 Nr. 3. AO: die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67 AO.
- Einrichtungen der Altenpflege verwirklichen neben dem Zweck der Gesundheitspflege noch den Zweck der Altenhilfe als gemeinnützigen Zweck i. S. d. § 52 Nr. 4 AO.

Solange die Einrichtungen ihre Kerntätigkeiten ausüben, entstehen hinsichtlich der gemeinnützigen Zweckverwirklichung regelmäßig keine größeren Probleme. Diese treten meist dann auf, wenn – notwendige oder fakultative – Nebenleistungen erbracht werden, wie z. B. Freizeitangebote, Reinigungsdienste, Verköstigung oder medizinische Zusatzleistungen, darunter Apothekenleistungen, Reha- und Freizeitangebote: Schwierigkeiten können sich auch dann ergeben, wenn Leistungen im Verbund mit anderen sozialen Einrichtungen erbracht werden.

Kritischer Ansatzpunkt hierbei ist das Erfordernis der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO, wonach die Körperschaft die satzungsgemäßen Zwecke **selbst** erbringen muss (vgl. dazu eingehend in Abschn. 5.2.3).

Im **Bildungsbereich** ist die gGmbH ebenfalls häufig vertreten. Ihre Eignung in diesem Bereich resultiert aus zwei Aspekten. Zunächst ist die Kapitalaufbringung für die Gründung erheblich geringer als bei der gemeinnützigen Stiftung, insbesondere seit Einführung der Rechtsformvariante der Unternehmungsgesellschaft.

Aber auch viele als Verein geführte Bildungsträger orientieren sich in Richtung der gGmbH, wobei hier vor allem die organisatorischen Vorzüge ausschlaggebend sind.

Geeignet und weitverbreitet ist die gGmbH bei folgenden Bildungseinrichtungen:

- Fort- und Weiterbildungsinstitute, vor allem im Bereich der Erwachsenenbildung
- Kindergärten und Schulen (z. B. viele Montessori-Schulen)
- Betreuungseinrichtungen im Bereich der Jugend- und der Behindertenhilfe
- Aber auch künstlerische Bildungseinrichtungen, wie z. B. Film-/Musikakademien

Aufgrund umsatzsteuerlicher Besonderheiten sind hier ggf. besondere Anerkennungsverfahren bei den Landesbehörden zu durchlaufen.

1.2.2 Kein Widerspruch: Gemeinnützigkeit und öffentliche Verwaltung

Zunächst scheint es ein Widerspruch zu sein: Hoheitliche Aufgabe der öffentlichen Verwaltung als Teil eines stark von privaten Initiativen geprägten Gemeinnützigkeitssektors?

Bei genauerem Hinsehen wird erkennbar, wie weit der Staat in die Bereiche der Gemeinnützigkeit vorgedrungen ist – und das nicht nur über die staatsnahen großen Wohlfahrtsverbände. Die klassischen Aufgabenbereiche des Gemeinnützigkeitssektors und der öffentlichen Hand lassen sich jedoch nicht strikt trennen nach den klassischen Schemata – hier hoheitliche Aufgaben der Daseinsvorsorge und ggf. noch Wohlfahrtspflege, dort die Förderung von gesellschaftlichen Themen, wie Bildung, Kunst und Kultur, Wissenschaft und Forschung.

Zum Non-Profit-Sektor zählen sowohl karitative Einrichtungen und Einrichtungen des Gesundheitswesens sowie Bildungsträger. In diesen Bereichen sind die inhaltlichen Überschneidungen zu den Aufgaben der öffentlichen Hand am deutlichsten erkennbar.

Hinzu kommt die sichtbare Tendenz, dass Länder und Kommunen Teilbereiche ihrer Verwaltungsaufgaben ausgliedern und sich dabei den Instrumentarien des privaten Rechts bedienen. Grund hierfür ist nicht zuletzt die immer stärkere Ökonomisierung der öffentlichen Hand.

Daneben gibt es auch systemische Argumente, die in diesem Kontext für eine Ausgliederung und Privatisierung von öffentlichen Bereichen sprechen, wie das Subsidiaritätsprinzip: Die öffentliche Hand soll und darf nur dann eingreifen und Aufgaben übernehmen, wenn die Möglichkeiten Privater nicht ausreichen, um sicherzustellen, dass die Aufgaben der Daseinsvorsorge befriedigend erfüllt werden.

Die unmittelbare Aufgabenübernahme durch die öffentliche Hand steht damit grundsätzlich hinter einer privaten – auch gemeinnützigen – Initiative zurück.

Eine grundlegende Frage, die sich in diesem Zusammenhang auch in der Praxis stellt, ist:

Darf eine gemeinnützige Körperschaft Aufgaben steuerbegünstigt wahrnehmen, die in den originären Pflichtenkreis der öffentlichen Hand fallen und damit von ihrer gesellschaftlichen Einordnung her eigentlich hoheitlich sind?

Dass diese Problematik von praktischer Bedeutung ist, zeigt eine aktuelle finanzgerichtliche Entscheidung, die einen Fall **im Bereich der kommunalen Pflichtaufgaben** betrifft (Notfallrettung und Durchführung von Krankentransporten).

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg²¹ hat mit Urteil vom 7. Februar 2012 klargestellt, dass eine zur Wahrnehmung hoheitlicher Pflichtaufgaben ihres Gesellschafters (hier dem Landkreis) errichtete GmbH selbstlos gemeinnützige Zwecke verfolgt, wenn die übernommenen Aufgaben als gemeinnützig anzusehen sind. Zunächst hatte das Finanzamt der neu gegründeten GmbH die Anerkennung als gemeinnützig versagt und daraufhin auf die erzielten Überschüsse Körperschaft- und Gewerbesteuer festgesetzt, mit der Begründung, die GmbH sei nicht selbstlos tätig, sondern erfülle als kommunale Eigengesellschaft hoheitliche Pflichtaufgaben ihres Gesellschafters, dem Landkreis. Der

²¹FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 7.2.2012, 6 K 6068/08 EFG 2012, 1088.

BFH²² hat das Urteil des FG Berlin-Brandenburg bestätigt und damit eine verstärkte (gemeinnützige) Tätigkeit durch kommunale Körperschaften über Eigengesellschaften ermöglicht. Der BFH hat lediglich einschränkend darauf hingewiesen, dass auch insoweit die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu beachten sind (siehe dazu Kap. 5).

Die Nähe insbesondere gemeinnütziger Wohlfahrtsorganisationen zu den hoheitlichen Pflichtaufgaben ist bereits Realität und auch politisch gewollt. Durch die Entscheidung des BFH wird der kommunalen Selbstverwaltung überall dort, wo sich hoheitliche und gemeinnützige Zwecke überschneiden, durch die Nutzung gesellschaftsrechtlicher Strukturen und steuerlicher Vergünstigungen ein größerer Gestaltungsspielraum eröffnet.

Aber auch **privaten Initiativen** sind die hoheitlichen Aufgabenbereiche nicht gänzlich verschlossen. So kann eine gemeinnützige GmbH bspw. kommunale Aufgaben teilweise dadurch übernehmen, indem sie Personal und Material für die Erfüllung solcher Aufgaben zur Verfügung stellt und die Kommune damit den Aufbau eigener Ressourcen sparen kann. Hier stellt sich nicht das Problem selbstloser Aufgabenerfüllung, sondern es drängt sich die Frage der Unmittelbarkeit in den Vordergrund, die wir an anderer Stelle ausführlich betrachten (vgl. Abschn. 5.2.3).

1.2.3 Instrument der Nachfolgeregelung

Neben der Eignung von gGmbHs für die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten durch gemeinnützige Organisationen kann die gGmbH aber auch als Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge genutzt werden.

Wichtigster Faktor ist die Wahl einer gGmbH ist die im Vergleich zur Stiftung größere Flexibilität. Allerdings sollten die Möglichkeiten nicht überschätzt und stattdessen die Erwartungen realistisch eingeschätzt werden. Eine Verewigung von Einfluss, Vermögenserhalt und Existenz lassen sich mit der gGmbH nicht in derselben Weise erreichen wie mit einer selbstständigen Stiftung. Eine Annäherung kann nur mit besonderen Satzungs-gestaltungen ermöglicht werden.

Teilweise ist diese Verewigung aber tatsächlich nicht gewollt. So sind Gestaltungen bekannt, bei denen insbesondere Kunstgegenstände steuerwirksam in eine gemeinnützige GmbH eingebracht und dort gemeinwohlkonform verwaltet werden, um die Gegenstände nach Eintritt des Erbfalls und Ablauf der steuerlichen Rückwirkung bei Austritt aus der Gemeinnützigkeit wieder in die Privatnützigkeit zu überführen. Diese Gestaltungen sind klare Steuerumgehungen und daher äußerst problematisch. Die Finanzverwaltung hat bislang kein probates Mittel gefunden, um hiergegen grundsätzlich vorzugehen, zumal es sich um Einzelfallgestaltungen meist mithilfe großer Rechtsanwaltskanzleien handelt. Es

²²BFH Urteil vom 27.11.2013 – I R 17/12, DB 2014, 6.

ist auch tatsächlich schwierig, einen bedenklichen steuerlichen „Gesamtplan“ von einer zufälligen und ungewollten Beendigung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigung trennscharf zu unterscheiden.

So birgt die größere Flexibilität der gGmbH, insbesondere nach dem Tod des Gründers/Unternehmens einen großen Vorteil, um auf geänderte Bedingungen reagieren zu können, während bei der Stiftung Satzungsänderungen nach dem Tod der Stiftung nicht nur rechtlich, sondern auch praktisch nur unter sehr engen Voraussetzungen und z. T. langwierigen Verfahren mit der Stiftungsbehörde zu realisieren sind.

Als Vehikel zur Regelung der Nachfolge ist die gGmbH besonders dann geeignet, wenn der bestehende **Unternehmenszweck** bereits eine **Nähe zu gemeinnützigkeitsrechtlich relevanten Zwecksetzungen** hat. Denn in diesem Fall bedeutet die Umwidmung des in der Rechtsform der GmbH bestehenden Unternehmens vor oder nach dem Erbfall weniger Veränderungen. Aber auch die Umwandlung/Einbringung einer Personengesellschaft in eine gGmbH ist eine gangbare Lösung.

Auch in anderen Fällen kann die gGmbH, beispielsweise als Beteiligungsholding, für Erblasser dann interessant sein, wenn geeignete Nachfolger fehlen oder erhebliche Pflichtteilslasten drohen und „erwünschte“ Nachfolger durch anderweitige Gestaltungen hinreichend abgesichert werden können. In diesem Fall kann die gGmbH aufgrund der im Rahmen der Erbschaftsteuer nur niedrig anzusetzenden Anteilswerte (als Folge der gemeinnützigen Vermögensbindung)²³ als Mittel zur Reduzierung der Erbschaftsteuer dienen.

Um die gGmbH für die Nachfolge vorbereiten und nutzen zu können, bedarf es besonderer gesellschaftsvertraglicher und erbrechtlicher Vorkehrungen (vgl. dazu Abschn. 3.2).

► **Hinweis** Die frühzeitige Information und Gestaltung ist – wie grundsätzlich bei der Nachfolge – ein entscheidender Faktor für den Handlungsspielraum und den Erfolg der Nachfolgeplanung. Erst kurz vor dem Ableben aufgesetzte Gestaltungen entfalten – nicht zuletzt wegen der Vielzahl erbrechtlicher Hinzurechnungsvorschriften mit teilweise sehr langen Fristen – nicht ihre volle Wirksamkeit und können zusätzlich für erhebliches Konfliktpotenzial sorgen.

Mit jedem zusätzlichen Jahr des Bestehens einer aufgesetzten Struktur wird hingegen die Gestaltung gefestigt und darüber hinaus unerwarteten Gesetzes- und oder Steueränderungen vorgebeugt. Weiterhin kann der Gründer noch selbst erheblichen Einfluss auf die Ausgestaltung der Zweckverfolgung nehmen.

²³Vgl. unten Abschn. 3.2.5.

1.3 Gemeinwohl und wirtschaftliche Betätigung

Wenn über gemeinnützige Gestaltungen nachgedacht wird, drängen sich zunächst der Verein und die Stiftung als Gestaltungsvarianten auf. Kapitalgesellschaften hingegen widersprechen auf den ersten Blick aufgrund ihrer Ausrichtung auf Gewinnerzielung dem Gedanken der Selbstlosigkeit und der Gemeinwohlorientierung.

Das Gemeinnützigkeitsrecht beschränkt sich jedoch nicht auf bestimmte Rechtsformen, sondern knüpft an den Begriff der *Körperschaft im steuerrechtlichen Sinne*, d. h. gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ an²⁴.

Nicht zu den Körperschaften des privaten Rechts zählen Personengesellschaften, wie z. B. GbR, OHG oder KG. Der Status der Gemeinnützigkeit ist ihnen ebenso wie allen natürlichen Personen verwehrt – sie können ihr gemeinnütziges Engagement nur durch Unterstützung von steuerbegünstigten Körperschaften (Spenden) oder durch Errichtung/Beitritt zu einer solchen Körperschaft erreichen.

Kapitalgesellschaften, zu denen die GmbH ebenso zählt wie die AG, werden vorrangig mit wirtschaftlichen Fragestellungen in Zusammenhang gebracht.

1.3.1 Vorzüge der gGmbH

Die gemeinnützige GmbH ist bereits eine weitverbreitete Erscheinungsform im sogenannten „Dritten Sektor“.²⁵ Die Bedeutung der gGmbH nimmt immer stärker zu. Die Gründe dafür sind vielschichtig und bedürfen einer kurzen Betrachtung.

1.3.1.1 Organisationsstruktur

Trägervereine und andere Non-Profit-Organisationen aus dem Bereich Bildung, Erziehung, Soziales suchen nach Strukturen, in denen sich wirtschaftliche Führung und handlungsfähige Entscheidungsgremien mit dem Status der Gemeinnützigkeit verbinden lassen. Die gGmbH bietet im Vergleich zum Verein (Mitgliederversammlung) und auch der Stiftung (z. T. Genehmigung durch Aufsicht) direkte Entscheidungsstrukturen ohne Pluralismus, Hierarchien oder Bürokratie.

Vor allem ist es aber die Unternehmenstauglichkeit der gGmbH im Vergleich zum Verein und die größere Flexibilität im Vergleich zur Stiftung, die die gGmbH immer stärker in den Mittelpunkt des Interesses rücken. Da nach § 21 BGB der Zweck eines Vereins nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein darf (Zielvorstellung eines „Idealvereins“), steht die Verfolgung eines wirtschaftlichen Zweckes einer

²⁴Keine Körperschaft im zivilrechtlichen Sinne ist die Stiftung, da diese keine Mitglieder hat.

²⁵Vgl. Mecking 8.1. mit Beispielen.

Eintragung in das Vereinsregister entgegen.²⁶ Dies ist bei einer gGmbH nicht der Fall. Insoweit bietet sich die Rechtsform der gGmbH insbesondere an, wenn Zweckbetriebe der Tätigkeit das wesentliche Gepräge geben.

Auch die Gesellschafterstruktur der gGmbH kann im Vergleich zur mitgliederlosen Verfassung der Stiftung in bestimmten Konstellationen ein ausschlaggebendes Kriterium sein, wenn z. B. die Gründer weiterhin auf Bestand und Ausrichtung der Gesellschaft Einfluss nehmen wollen und die Pluralität des Vereins hierfür ungeeignet ist.

1.3.1.2 Finanzielle Aspekte

Auch finanzielle Aspekte können für die Wahl der Rechtsform einer gGmbH relevant sein. Zunächst können – je nach Satzungsregelung einschließlich des aufzubringenden Stammkapitals – alle Zahlungen an die (eigene) GmbH steuerlich im Rahmen des **Spendenabzugs** geltend gemacht werden.²⁷

Die Anforderungen zur **Kapitalaufbringung** für die Gründung einer gGmbH sind überschaubar – und in der Variante der haftungsbeschränkten Unternehmungsgesellschaft sogar auf einen symbolischen Euro reduziert und damit auf die fortlaufende Gewinnthesaurierung verlagert.

Die Gründungskosten (notarielle Beurkundung, HR-Eintragung) belaufen sich in der Variante der klassischen gGmbH mit 25.000 EUR Stammkapital auf ca. 700 EUR.

Andererseits hat die gGmbH oft **Probleme, hinreichend Kapital zu beschaffen**, was verschiedene Gründe hat:

- Potenziellen Investoren kann zwar eine Gesellschafterstellung angeboten werden, um Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft ausüben zu können. Andererseits würde jede Gewinnausschüttung an die Gesellschafter zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Daher werden häufiger Darlehenskonstruktionen umgesetzt. Möglich sind aber auch gesellschaftsrechtliche Konstruktionen wie die gGmbH & Still.
- Die Kreditwürdigkeit der gGmbH kann aufgrund der beschränkten Haftung eingeschränkt sein und Kreditgeber könnten daher die persönliche Haftung der Gesellschafter fordern, die hierfür keinen Risikoausgleich über eine Gewinnausschüttung erhalten können – Gleiches gilt auch für Bürgschaften und Patronats-erklärungen, die de facto zu einer Durchgriffshaftung auf die Gesellschafter führen.
- Die gGmbH genießt in der öffentlichen Wahrnehmung hinsichtlich der Spendeneinwerbung eine geringere Reputation als Verein oder Stiftung – vielleicht mit Aus-

²⁶Hier aus jüngerer Zeit die widersprüchlichen Entscheidungen des KG Berlin v. 18.1.2011, 25 W 14/10, ZStV 2012, 62 einerseits und des Schleswig-Holsteinischen OLG v. 18.9.2012, 2 W 152, 11, BeckRS 2013, 06920 andererseits zu sog. Kita-Vereinen. Zusammenfassend Winheller DStR 2014, 2009; die Rechtsfrage ist inzwischen vom BGH zugunsten der Eintragungsfähigkeit der Vereine entschieden worden: BGH Beschluss v. 16.05.2017, II ZB 7/16.

²⁷Siehe hierzu im Einzelnen unter Abschn. 5.3.2.

nahme der Gesellschaften, die in ihrem Namen den Begriff Stiftung führen und in der Außenwirkung nicht deutlich als gGmbH erscheinen.²⁸

Anders als im Fall der Stiftung können Gesellschafter aber bei Auflösung oder Verkauf der gGmbH die eingezahlten Anteile am Kapital, für die keine Spendenquittung erteilt wurde, wieder zurückerhalten. Damit ist eine Außenfinanzierung der gGmbH durch Kapitalerhöhungen jederzeit möglich. Für die Gesellschafter liegt nur eine – zwar unverzinst, dafür aber gemeinwohlorientierte – Überlassung von Geldmitteln auf Zeit vor, keine endgültige Hingabe des Vermögens ohne Rückholmöglichkeit.

1.3.1.3 Umwidmung bestehender GmbH ohne Neugründung

Die Umwidmung einer bestehenden GmbH bedeutet, dass die Satzung um gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte ergänzt wird und eine Anpassung der Geschäftsführung erfolgt. Eine solche Umwidmung hat dabei zwar in der Praxis eine geringere Bedeutung als die Neugründung einer gGmbH, sie stellt aber – in dazu prädestinierten Branchen auch im Rahmen der Unternehmensnachfolge – eine echte Alternativlösung dar (vgl. hierzu in Abschn. 3.3.2).

Dies kann auch ein Kriterium für die Rechtsformwahl bilden, um die bereits bestehende Gesellschaft einschließlich der darin gebundenen Mittel und des Personals für die gemeinnützigen Zwecke verwenden zu können, anstatt eine neue Unternehmensstiftung zu gründen, auf die alle Vertragsverhältnisse und Vermögenswerte übertragen werden müssen.

Dieses Vorgehen spart nicht nur erhebliche Kosten, sondern vor allem den Umstellungsaufwand.

Bezüglich der inhaltlichen Ausrichtung der GmbH sind rein vermögensverwaltende Gesellschaften eher unterrepräsentiert. Soll eine bislang rein vermögensverwaltende GmbH in den Gemeinnützigkeitsstatus überführt werden, ist bei der Frage der Rechtsformwahl in praktischer Hinsicht gegebenenfalls die Abgrenzung zur Beteiligungsträgerstiftung interessant. Denkbar ist z. B. die Gestaltungsvariante, bei der eine rechtsfähige Stiftung gegründet wird, die als Dotationskapital die Anteile an der GmbH (die ihrerseits dann nicht gemeinnützig sein muss) hält und das Gewinnbezugsrecht daraus als Einnahmequelle für die Stiftung dient.

Nachteil dieser Gestaltung ist zwar die Steuerpflicht auf Ebene der GmbH, jedoch lässt sich der angestrebte gemeinnützige Zweck gegebenenfalls besser verwirklichen und mit der Dauerhaftigkeit der Stiftung versehen. Hinzu kommt die Möglichkeit einer (begrenzten) zusätzlichen Thesaurierung in der GmbH außerhalb der Grenzen zur Rücklagenbildung bei der Stiftung.

²⁸Vgl. zur Zulässigkeit dieser Firmierung im Einzelnen Abschn. 2.4.3.2.1.