

Christina Weidmann  
Ralf Kohlhepp

# **Die gemeinnützige GmbH**

Errichtung und Besteuerung  
einer gGmbH

2. Auflage



Christina Weidmann / Ralf Kohlhepp

Die gemeinnützige GmbH

Christina Weidmann  
Ralf Kohlhepp

# **Die gemeinnützige GmbH**

Errichtung und Besteuerung  
einer gGmbH

2. Auflage



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

1. Auflage 2009
2. Auflage 2011

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2011

Lektorat: Andreas Funk

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: AZ Druck und Datentechnik, Berlin

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-2742-2

# Vorwort

Die gGmbH ist eine Erscheinungsform gemeinnütziger Organisationen, die immer stärkeren Zulauf verzeichnet. Zahlreiche Organisationen wie Krankenhäuser, Weiterbildungsorganisationen, Jugendhilfeeinrichtungen sind in dieser Form organisiert. Die Trägerschaft kann sowohl öffentlich-rechtlich als auch privat sein, manch eine gGmbH stellt sich als Form der Public-Private-Partnership dar. Literatur speziell für die gGmbH ist schwer zu finden. Zwar existieren Anleitungen und Muster-sammlungen für Satzungstexte, doch fehlt eine systematische Aufarbeitung und eine praxisnahe Darstellung der wesentlichen rechtlichen und steuerlichen Problemkreise rund um die gGmbH. Dieser Aufgabe stellt sich das vorliegende Werk nunmehr in 2. Auflage.

Die hier vorgelegte Darstellung der rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen der gGmbH sieht sich insbesondere als Ratgeber für die Praxis und als Buch des ersten Zugriffs, um für Problem-bereiche zu sensibilisieren. Eine jedes Detail behandelnde Darstellung hätte schnell an Übersicht-lichkeit eingebüßt und wäre für die hiermit verfolgten Zwecke nicht dienlich gewesen. Insoweit wird auf die zitierte Literatur verwiesen.

Gleichwohl haben wir die an uns aus Kreisen der Leserschaft herangetragenen Einzelthemen aufge-griffen und teilweise vertieft dargestellt, da viele Problemkreise der gGmbH bislang eher ein Schat-tendasein fristen.

Die 2. Auflage dieses Buches wurde aufgrund der positiven Aufnahme der Erstauflage bereits nach weniger als zwei Jahren erforderlich. Wir haben die Gelegenheit genutzt, das Werk vollständig zu überarbeiten und die von der Leserschaft begrüßte Praxisorientierung weiter auszubauen. In diesem Rahmen haben wir verstärkt aktuelle Rechtsprechung und Literatur eingearbeitet und hierzu Pra-xishinweise aufgenommen, die aus unserer beratenden Tätigkeit im Bereich des Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht resultieren.

Die Darstellung lebt von Hinweisen aus der Praxis. Wir sind daher für Fragen und Anregungen dankbar und würden uns freuen, wenn die Praxis auch im Rahmen der Zweitaufgabe durch Hin-weise und Gespräche weiter zur Verbesserung des Werkes beiträgt. Über Ihre Zuschriften freuen wir uns unter [info@kanzlei-weidmann.de](mailto:info@kanzlei-weidmann.de)

Hamburg, im August 2011

Dr. Christina Weidmann

Dr. Ralf Kohlhepp

# Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Literaturverzeichnis	13
§ 1	<b>Einführung und Konzeption</b> 15
	<b>A. Gemeinnütziges Engagement in Deutschland</b> 15
	I. Vereinskultur, Stiftungslandschaft, Bürgerschaftliches Engagement, öffentlich-rechtliche Verwaltung 15
	II. Gemeinwohl und Unternehmertum 16
	III. Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen 17
	IV. Verhältnis von Gemeinnützigkeit und Gesellschaftsrecht 18
	<b>B. Rechtsformwahl</b> 19
	I. Abgrenzung Verein, GmbH, Stiftung 19
	1. Willensbildung 19
	a) Verein 19
	b) GmbH 19
	c) Stiftung 20
	2. Geschäftsführung und Vertretung 20
	3. Haftung 20
	a) Haftung des Vertretungsorgans 20
	b) Haftung der Organisationsform 21
	II. Zusammenspiel von gemeinnütziger Organisation und gGmbH 22
	1. Auslagerung des betrieblichen Bereichs 22
	2. Gestaltung einer betrieblichen Ausgliederung 23
	a) Ausgliederung eines Betriebes aus dem Verein in eine gGmbH 23
	b) Personenidentität 23
	c) Probleme und Risiken bei einer Ausgliederung 24
	III. Verbindung von gemeinnütziger Stiftung und gemeinnütziger GmbH 25
	1. Stiftung als Holding für mehrere Unternehmen in der Rechtsform der gGmbH 25
	2. Übersicht: Vergleich gGmbH und gemeinnützige Stiftung 26
	3. Die gemeinnützige Stiftungs-GmbH 27
	a) Rechtsform-Variante der GmbH 27
	b) Vorteile von Stiftung und GmbH verbinden 27
	c) Firmenrechtliche Zulässigkeit des Stiftungs-Begriffs 28
§ 2	<b>Besondere Einflüsse des GmbH Rechts</b> 29
	<b>A. Grundlagen</b> 29
	I. Gründung im vereinfachten Verfahren nach § 2 Abs. 1 a GmbHG 29
	II. Stückelung des Stammkapitals 30
	III. Gutgläubiger Erwerb 30
	IV. Verschärfte Gesellschafter- und Geschäftsführerplichten 31
	V. Kapitalaufbringung 32
	<b>B. Die Unternehmergeellschaft</b> 32
	I. Rechtsformvariante der GmbH 32

	<b>II. Gemeinnützige Unternehmergesellschaft – geeignete und zulässige Rechtsformvariante?</b>	33
	1. Ansparen versus Ausschütten	34
	2. Welche Mittel unterliegen dem Mittelverwendungsgebot?	35
	3. Gemeinnützigkeitsrechtliche Ausnahmen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung	35
	4. Kein genereller Vorrang des Gesellschaftsrechts vor dem Gemeinnützigkeitsrecht	36
§ 3	<b>Errichtung der gGmbH</b>	38
	<b>A. Die Organe der gGmbH</b>	38
	<b>I. Die Gesellschafter und die Gesellschafterversammlung</b>	38
	<b>II. Geschäftsführung</b>	40
	1. Organschaftsverhältnis und Anstellungsverhältnis	40
	2. Bestellung und Abberufung	40
	3. Vertretungsregelung und Selbstkontrahierungsverbot	40
	4. Geschäftsführervertrag	41
	5. Vergütung	42
	<b>III. Aufsichtsrat/Beirat</b>	47
	<b>B. Satzungsgestaltung</b>	52
	<b>I. Neue steuerliche Mustersatzung</b>	52
	<b>II. Individuelle Satzungsgestaltung</b>	52
	1. Firma und Sitz	53
	a) Firmenrechtliche Grundlagen	53
	b) Rechtsformzusatz	53
	c) Besonderheiten bei der Firmenbezeichnung von gemeinnütziger GmbH und gemeinnütziger Unternehmergesellschaft	54
	d) Sitz der Gesellschaft	54
	2. Gesellschaftszweck und Unternehmensgegenstand	55
	a) Bestimmung des steuerbegünstigten Zweckes	55
	aa) Gemeinnützige Zwecke	56
	(1) Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet	57
	(2) Negativdefinition: Keine Förderung von Einzel- oder Gruppeninteressen	58
	bb) Mildtätige und kirchliche Zwecke	61
	b) Anforderungen an die Formulierung und Bestimmtheit des Zweckes	61
	3. Gemeinnützigkeit und Vermögensbindung	62
	a) Selbstlosigkeit, Uneigennützigkeit und Vermögensbindung	62
	b) Ausschließlichkeit	64
	c) Unmittelbarkeit	64
	d) Grundsätze der Vermögensbindung und des Vermögenserhalts	64
	e) Vermögensbindung bei Auflösung	65
	4. Stammkapital und Geschäftsanteile	66
	a) Stammkapital	66
	b) Geschäftsanteile	67
	aa) Bareinlage	67
	bb) Sacheinlage	68

5. Einziehung und Abfindung	68
C. Neugründung – formale Anforderungen	70
I. Vorbereitung	70
II. Die gemeinnützige GmbH in Gründung	71
a) Vor-GmbH	71
b) Steuerliche Behandlung der Vor-GmbH	71
c) Vorgründungsgesellschaft	72
III. Anforderungen an eine Sachgründung	72
IV. Beurkundungspflichtige Anträge, Geschäftsführerbestellung, Gründungskosten	73
V. Anträge an das Handelsregister	74
VI. Anträge an das Finanzamt	75
D. Umwandlung und Umwidmung	76
I. Wechsel zwischen den Rechtsformen bei gemeinnützigen Organisationen	76
II. Umwandlung nach Umwandlungsgesetz	76
1. Zulässige Alternativen und Rechtsformvarianten	76
2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme	77
III. Umwidmung einer GmbH in eine gGmbH	78
1. Motivation / Gründe	78
2. Gesellschafterbeschluss und Satzungsänderung	79
§ 4 Die laufende Geschäftstätigkeit der gGmbH	80
A. Geschäftsführung	80
I. Corporate Governance und Non-Profit Governance	80
II. Verwaltungskosten	81
B. Gemeinnützige Mittelverwendung	82
I. Gemeinnützigkeits-Voraussetzungen	82
1. Ausschließlichkeit	83
2. Selbstlosigkeit	84
3. Zeitnahe Mittelverwendung	85
II. Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung	86
1. Materielle Satzungsmäßigkeit	86
2. Rechtsfolge von Verstößen gegen Satzungsbestimmungen	86
3. Zuwendungsbestätigungen	87
4. Aufzeichnungspflichten	87
III. Bildung von Rücklagen	88
1. Projekt- und Betriebsmittelrücklagen.	89
2. Freie Rücklagen	90
3. Rücklage zum Erwerb von Gesellschafterrechten	91
4. Sonstige Rücklagen (außerhalb der AO)	91
C. Haftung der Organmitglieder	92
I. Gesetzlicher Haftungstatbestand	92
II. Unternehmerischer Ermessenspielraum	93
1. Business Judgement Rule	93
2. Haftungsmaßstab und Haftungsmilderung	93
3. Durchsetzung von Regressansprüchen	94
III. Außenhaftung der Organe	94



§ 5	<b>Die gGmbH im Wandel</b>	96
	<b>A. Satzungsänderungen</b>	96
	I. Grundsätze, allgemeine Satzungsänderungen	96
	II. Satzungsänderung zur Erlangung der Gemeinnützigkeit	97
	III. Satzungsänderungen zum Austritt aus der Gemeinnützigkeit	97
	<b>B. Verfügung über Geschäftsanteile</b>	97
	<b>C. Erbfall und Nachfolge in die gGmbH</b>	99
	I. Rechtslage nach neuem GmbH-Recht	99
	1. Vererblichkeit von GmbH-Anteilen	99
	2. Testamentarische Regelung	100
	3. Bewertung von Geschäftsanteilen einer gGmbH im Nachlass	101
	II. Gestaltungsempfehlungen	101
	1. Vorweggenommene Erbfolge	101
	2. Überführung in eine gemeinnützige Stiftung	102
	a) Motivlage	102
	b) Lebzeitige Stiftungsgründung	102
	c) Errichtung einer Stiftung von Todes wegen	104
	<b>D. Das Ende der gemeinnützigen GmbH</b>	105
	I. Auflösung, Liquidation und Beendigung	105
	1. Auflösungsstatbestände	105
	2. Liquidation und Beendigung	106
	3. Besonderheiten aufgrund Gemeinnützigkeitsrechts	106
	II. Die gGmbH in der Krise und in der Insolvenz	107
	1. Insolvenzantragspflicht	107
	a) Insolvenzantragspflicht der Geschäftsführer	107
	aa) Zahlungsunfähigkeit	107
	bb) Überschuldung	107
	b) Insolvenzantragspflicht der Gesellschafter	108
	c) Antragspflicht des fakultativen Aufsichtsrates	109
	2. Konsequenzen der Insolvenzverschleppung	109
	a) Strafrechtliche Haftung	109
	b) Zivilrechtliche Haftung	109
	3. Steuerliche Folgen der Insolvenz	110
§ 6	<b>Abschlusserstellung, Publizitäts- und Prüfungspflichten der gGmbH</b>	111
	<b>A. Aufstellung des Jahresabschlusses</b>	111
	<b>B. Publizitätspflichten</b>	113
	<b>C. Jahresabschlussprüfung</b>	113
§ 7	<b>Die Besteuerung der gGmbH</b>	114
	<b>A. Die laufende Besteuerung</b>	114
	I. Die laufende Einkommensbesteuerung der gGmbH	114
	1. Grundlagen	114
	2. Verfahrensrechtliche Fragen	116
	3. Sphäre 1: Die Gefährdung der steuerlichen Anerkennung des ideellen Bereichs der gGmbH.	117
	4. Sphäre 2: Der Nebenzweck der Vermögensverwaltung in Abgrenzung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	119

5.	Sphäre 3 und 4: Der Körperschaft- und gewerbsteuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der gGmbH in Abgrenzung vom Zweckbetrieb	121
6.	Zuteilungen von Erträgen und Aufwendungen	123
7.	Spendenrecht	123
	a) Kleinbetrags Spenden	124
	b) Ausstellung von Spendenbescheinigungen	124
	c) Zweckbestimmung	126
	d) Gegenstand der Spende	127
	e) Spenden aus dem Ausland	127
	f) Betätigung der gGmbH im Ausland	128
	g) Haftung	128
<b>II.</b>	<b>Die umsatzsteuerliche Behandlung der gGmbH</b>	129
1.	Grundlagen	130
	a) Entgeltlichkeit	130
	b) Nachhaltigkeit	131
	c) Selbständigkeit	131
2.	Von der Steuer befreite Tätigkeitsbereiche	132
3.	Umsatzsteuerpflichtige Bereiche	136
4.	Kritische Abgrenzungsfragen	137
	a) Zusammenschlüsse gemeinnütziger Körperschaften	137
	b) Mit der gemeinnützigen Tätigkeit eng verbundene Umsätze	138
	c) Sponsoring	138
5.	Vorsteuerabzugsberechtigung	139
6.	Verfahrensrechtliche Fragen	140
<b>III.</b>	<b>Besteuerung der Gesellschafter der gGmbH</b>	140
1.	Laufende Besteuerung	140
2.	Besteuerung der Gründung und Grundsatz der Besteuerung bei der Beendigung	141
3.	Spenden	141
<b>IV.</b>	<b>Sonstige Steuern auf Ebene der gGmbH</b>	142
1.	Grunderwerbsteuer	142
2.	Grundsteuer	142
3.	Schenkungssteuer	143
4.	Kraftfahrzeugsteuer	144
<b>B.</b>	<b>Die Besteuerung des Eintritts in die Gemeinnützigkeit</b>	145
<b>I.</b>	<b>Die Gründung einer gGmbH</b>	145
<b>II.</b>	<b>Die Umwidmung einer nicht gemeinnützigen juristischen Person in eine gGmbH</b>	145
<b>III.</b>	<b>Die Umwandlung einer gemeinnützigen Vereinigung in eine gGmbH</b>	146
<b>C.</b>	<b>Die Beendigung der gGmbH</b>	146
<b>I.</b>	<b>Verlust der Gemeinnützigkeit</b>	147
<b>II.</b>	<b>Beendigung durch Insolvenz oder Liquidation</b>	148
1.	Allgemeine Vorgaben des Körperschaftsteuerrechts	148
2.	Rechtsprechung und Finanzverwaltung: Wegfall der Gemeinnützigkeit	148
3.	Steuerunschädliche Abwicklungsphase – neue Ansätze im Schrifttum	149
4.	Verstoß gegen Gemeinnützigkeit durch Tilgung von Schulden	150

	III. Veräußerung der Beteiligung an der gGmbH	150
	1. Veräußerung zum Buchwert der eingezahlten Kapitalanteile	150
	2. Veräußerung zum Buchwert, aber anschließende Vergütung von der gGmbH	150
	3. Veräußerung über dem Buchwert	151
	D. Besondere Steuerfragen des Gemeinnützigkeitsrechts	152
	I. Organschaft	152
	1. Die gGmbH als Organträger	152
	2. Die gGmbH als Organgesellschaft	152
	II. Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – das Unmittelbarkeitserfordernis	153
	III. Cash-Pooling zwischen gemeinnützigen Gesellschaften	154
§ 8	Muster und Erlasse zum Steuerrecht	156
	A. Anträge an die Finanzverwaltung	156
	B. Anwendungserlass zum Abgabenordnung	176
	C. Wichtige Erlasse zum Gemeinnützigkeitsrecht	216
	I. BMF-Schreiben	216
	II. OFD-Verfügungen	227
	III. Sonstige Erlasse und Schreiben	230
	D. Muster für Zuwendungsbestätigungen	232
§ 9	Muster zur Errichtung	238
	A. Satzungsmuster nach Anlage 1 zur AO	238
	B. Satzungsmuster gGmbH	240
	Stichwortverzeichnis	251

# Literaturverzeichnis

*Buchna, Johannes*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Auflage 2008

*Hüttemann, Rainer*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008

*Hüttemann, Rainer/Schön, Wolfgang*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Köln, München 2007

*Kohlhepp, Ralf*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2008

*Kötz, Hein / Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Walz, Rainer W.*, Non Profit Law Yearbook 2003, 2004

*Lurati, Max Christian/Passarge, Malte/Torwegge, Christoph/Werthmann-Feldhues, Annekaren*, Das neue GmbH-Recht, 2009

*Mecking, Christoph*, Die gemeinnützige GmbH, in: Weitz (Hrsg.) Rechtshandbuch für Stiftungen, 2011, 5/8

*Schauhoff, Stephan (Hrsg.)*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2010

*Schmidt, Karsten*, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage 2002

*Schmidt, Karsten*, Handelsrecht, 5. Auflage 1999

*Seifart, Werner/v. Campenhausen, Axel Frhr.*, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Auflage 2009

*Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Stand September 2010

*Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm*, Abgabenordnung Kommentar, Stand November 2010

*Ullrich, Benjamin D.*, Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 2011

*Weidmann, Christina*, Stiftung und Testamentsvollstreckung, Hamburg 2009

# § 1 Einführung und Konzeption

## A. Gemeinnütziges Engagement in Deutschland

### I. Vereinskultur, Stiftungslandschaft, Bürgerschaftliches Engagement, öffentlich-rechtliche Verwaltung

Das Engagement für das Gemeinwohl weist in Deutschland eine lange Tradition und eine große Bandbreite – sowohl in inhaltlicher als auch in organisatorischer Hinsicht – auf. 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.

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.

Die gGmbH ist dabei ein flexibles Instrument zur Umsetzung gemeinwohlorientierter Ziele. Sie bietet sich insbesondere im Bereich wirtschaftlicher 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 Organisationformen, 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 Geschäftsbetriebe durch Stiftungsorganisationen der Fall ist.

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.

## II. Gemeinwohl und Unternehmertum

- 2 Wenn über gemeinnützige Gestaltungen nachgedacht wird, kommen zunächst zwei Rechtsformen in den Sinn: der Verein und die Stiftung. Kapitalgesellschaften hingegen widersprechen aufgrund ihrer Ausrichtung auf Gewinnerzielung auf den ersten Blick 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 an. Der Status der Gemeinnützigkeit ist damit natürlichen Personen und Personengesellschaften (wie z.B. GbR, OHG oder KG) verwehrt – sie können ihr gemeinnütziges Engagement nur durch Unterstützung dieser Körperschaften (Spenden) oder durch Errichtung/Beitritt zu einer solchen Körperschaft erreichen.

Die gemeinnützige GmbH ist bereits eine weit verbreitete Erscheinungsform im sogenannten „Dritten Sektor“.<sup>1</sup> Die Bedeutung der gGmbH nimmt immer stärker zu. Die Gründe dafür sind vielschichtig:

Zunächst können, ggf. abgesehen vom aufzubringenden Stammkapital, alle weiteren Zahlungen an die (eigene) GmbH steuerlich im Rahmen des Spendenabzugs geltend gemacht werden.

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.

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.

- 3 Die Umwidmung einer bestehenden GmbH hat dabei zwar in der Praxis bislang 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 § 3 D.).

Bezüglich der Ausrichtung der GmbH sind rein vermögensverwaltende Gesellschaften eher unterrepräsentiert. 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. In diesem Fall korrespondiert oft der Unternehmensgegenstand mit der gemeinnützigen Ausrichtung (Altenpflege als gemeinnütziger Zweck i.S.d. § 52 AO).

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.

Neben der Eignung von gGmbHs für die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten durch gemeinnützige Organisationen, kann die gGmbH aber auch als Gestaltungsinstrument der Unternehmensnachfolge genutzt werden. Das gilt insbesondere dann, wenn der bestehende Unternehmenszweck bereits eine Nähe zu gemeinnützigkeitsrechtlich relevanten Zwecksetzungen hat. 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

<sup>1</sup> Vgl. Mecking 8.1. mit Beispielen.

gGmbH aufgrund der im Rahmen der Erbschaftsteuer nur gering anzusetzenden Anteilswerte (als Folge der gemeinnützigen Vermögensbindung) als Mittel zur Reduzierung der Erbschaftsteuer dienen.

#### Fazit:

Praktische Gründe für gemeinnütziges Engagement in Form einer gGmbH sind:

- Als Bestandteil der Nachfolgeregelung, insbesondere wenn der Erblasser keine eigenen Kinder hat
- Als Modell im Rahmen einer steuerlichen Gesamtstrukturierung des Vermögens
- Zur Vermeidung von Zersplitterung und Pflichtteilslasten, Herstellung von „Familienfrieden“
- Reduzierung der Erbschaftsteuer
- Auslagerung von Betrieben aus Stiftungen und Vereinen, u.a. zur Haftungsbegrenzung und zur Etablierung von professioneller Führung
- Verwirklichung von persönlichen Zielvorstellungen und Interessen durch Ausrichtung des Zweckes an den Motiven des Gründers.

4

### III. Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen

Steuerbegünstigt können nicht nur Vereine und Stiftungen, sondern auch Kapitalgesellschaften im Sinne von § 1 Abs. 1 KStG sein. Voraussetzung ist, dass sie die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen der §§ 51-68 AO erfüllen.

5

Von ihrer Grundidee sind Kapitalgesellschaften als Rechtsform für erwerbswirtschaftliche Unternehmen vom Gesetzgeber konzipiert. Gleichwohl eignen sie sich als äußerer rechtlicher Rahmen für gemeinnütziges Engagement – sie verbinden hierbei die Vorteile der klaren gesellschaftsrechtlichen Regelungen mit den Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechts zu einer unternehmerisch geführten Non-Profit-Organisation.

Das Gesellschaftsrecht kennt keine Einschränkung in Bezug auf die Gesellschaftszwecke – grundsätzlich kann eine GmbH zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck errichtet werden, d. h. es muss sich keineswegs um einen wirtschaftlich geprägten Zweck handeln (§ 1 GmbHG).

Die gemeinnützige GmbH ist unter den gemeinnützigen Kapitalgesellschaften die am häufigsten verbreitete Rechtsform. Sie bildet eine interessante Alternative zur Errichtung eines gemeinnützigen Vereins oder einer gemeinnützigen Stiftung.

Die gGmbH bietet sich für die Ausübung gemeinnütziger Tätigkeiten insbesondere deswegen an, weil ihr einerseits gesellschaftsrechtlich eine klare Struktur innewohnt, die das Handeln der Organe eng an die Vorgaben der Satzung anknüpft; sie andererseits, aufgrund der institutionell vorgesehenen Fremdorganschaft, über eine streng weisungsgebundene Geschäftsführung verfügt, für die anders als etwa im Fall der Stiftung nicht das Primat des ursprünglichen Stifterwillens, sondern die aktuellen, an die jeweiligen Umstände anpassbaren Weisungen der Gesellschafter gelten. Schließlich lässt das Gesellschaftsrecht dem Gründer hinreichend Raum, etwa durch die Schaffung eines Beirats oder anderer Gesellschaftsorgane weitreichenden Einfluss auf die Ausgestaltung der Tätigkeit im Einzelnen zu nehmen. Schließlich ist die Haftungsabschirmung ein weiterer elementarer Vorteil der gemeinnützigen GmbH.

## IV. Verhältnis von Gemeinnützigkeit und Gesellschaftsrecht

- 6 Die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, damit auch die gGmbH, unterliegen den allgemeinen Regelungen des Gesellschaftsrechts – ihre ideelle Zielsetzung führt grundsätzlich zu keiner gesellschaftsrechtlichen Sonderbehandlung.<sup>2</sup>

Es gibt kein gesondertes Gesellschaftsrecht für gemeinnützige Einrichtungen. Gemeinnützigkeitsrecht und Gesellschaftsrecht stehen nebeneinander. Dies ist im Rahmen der Gestaltung von Satzungen / Gesellschaftsverträgen von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften zu berücksichtigen, d. h. die Satzung einer gGmbH muss einerseits den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben des GmbHG, andererseits den steuerrechtlichen Prinzipien der Abgabenordnung (§§ 51 ff. AO) entsprechen.

- 7 Dieses Nebeneinander von Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht hat konkrete praktische Auswirkungen: Bei der gGmbH ist der nach § 3 Abs. 1 S. 2 GmbHG im Gesellschaftsvertrag anzugebende Unternehmensgegenstand nicht identisch mit dem nach § 60 Abs. 1 AO in der Satzung anzugebenden steuerbegünstigten Zweck der Körperschaft (vgl. dazu im Einzelnen in § 3 B.).

Der Einfluss des Steuerrechts auf das Gesellschaftsrecht ist bei diesen beiden Kernelementen der gemeinnützigen Kapitalgesellschaft – Unternehmensgegenstand und Zweck – deutlich zu erkennen: Der steuerbegünstigte Zweck und die Art und Weise seiner Verwirklichung, d. h. der Unternehmensgegenstand, müssen im Gesellschaftsvertrag so genau angegeben werden, dass allein aufgrund dieser satzungsmäßigen Bestimmung die Voraussetzungen der Steuervergünstigung durch die Finanzbehörden überprüft werden können.<sup>3</sup>

### ! Hinweis:

*Während der steuerbegünstigte Zweck (zulässig sind auch mehrere Zwecke) möglichst genau bestimmt werden muss, ist von einer zu engen Formulierung des Unternehmensgegenstandes abzuraten, da sich dadurch die Gesellschaft der Möglichkeit einer Anpassung an künftige wirtschaftliche Entwicklungen und Veränderungen erschwert.*

*Die Satzung sollte daher bezüglich des Unternehmensgegenstandes offener bzw. weiter ausgestaltet werden, z. B. durch die Formulierung: Die steuerbegünstigten Zwecke werden insbesondere verwirklicht durch . . . [Angabe eines möglichst weiten Unternehmensgegenstandes mit mehreren Tätigkeitsbereichen, z.B. Betrieb von Bildungseinrichtungen in den Bereichen Aus- und Weiterbildung, Umschulungen, Freizeitangebote/Kurse].*

Das Gemeinnützigkeitsrecht hat auch Einfluss auf die Rechte der Gesellschafter. So werden durch die Satzungsgestaltung bei der gGmbH die Vermögensrechte der Gesellschafter ausgeschlossen bzw. stark eingeschränkt: Gewinnausschüttungen an Gesellschafter – ob offen oder verdeckt (zu hohe Geschäftsführergehälter oder Sachbezüge) – sind nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO untersagt und schließen die Gemeinnützigkeit aus (vgl. dazu die Mustersatzung in § 9 B.).

2 Vgl. zum Meinungsstand und zur Diskussion de lege ferenda: Ullrich, S. 99 ff. und passim.

3 Vgl. dazu näher BFH v. 20.07.1988 – I R 244/83, BFH NV 1989, 479ff.



## B. Rechtsformwahl

### I. Abgrenzung Verein, GmbH, Stiftung

Der eingetragene Verein, die rechtsfähige Stiftung und die GmbH lassen sich unter zwei Oberbegriffe fassen: Sie sind im steuerrechtlichen Sinne Körperschaften und sind damit selbst Steuersubjekt (§ 1 KStG); im zivilrechtlichen Sinne fallen sie unter die juristischen Personen des 2. Teils des 1. Buches des BGB und sind damit selbst Träger von Rechten und Pflichten. 8

An die Entstehung sind bei allen drei Rechtsformen neben der rechtsgeschäftlichen Errichtung besondere Entstehungsvoraussetzungen geknüpft: Beim Verein die Eintragung ins Vereinsregister, bei der Stiftung die staatliche Anerkennung und bei der GmbH die Eintragung ins Handelsregister. Die Erfüllung dieser Voraussetzungen ist jeweils konstitutiv für die Erlangung der Rechtsfähigkeit.

Abgesehen von diesen Gemeinsamkeiten bestehen jedoch im Einzelnen bedeutsame Unterschiede der im Gemeinnützigkeitsrecht verbreitetsten Rechtsformen.

#### 1. Willensbildung

Unterschiede zwischen den drei Rechtsformen ergeben sich zunächst bei der Art und Weise der Willensbildung: 9

##### a) Verein

Beim Verein verfügt jedes Mitglied im Rahmen der Mitgliederversammlung in der Regel über eine Stimme. Diese stark personalistische Struktur ist von Vorteil, wenn Zweck und Organisationsstruktur z. B. auf die eigene Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes ausgerichtet sind. Wenig geeignet ist der Verein zur Unternehmensführung, da die pluralistische Willensbildung im Widerspruch steht zum Erfordernis stringenter Entscheidungsprozesse. Zudem wirft eine über einen Nebenzweck hinausgehende wirtschaftliche Betätigung eines Vereins vielfältige Fragen im Spannungsfeld zwischen Vereins- und Gesellschaftsrecht auf.<sup>4</sup> 10

##### b) GmbH

Die gGmbH ist körperschaftlich strukturiert, d. h. ist auf Dauer der Willensbildung ihrer Gesellschafter unterworfen – sie sind nach dem gesetzlichen Leitbild die Entscheidungsträger der Gesellschaft. Die Gesellschafter können damit jederzeit eine Änderung des Zweckes oder des Gesellschaftsvertrages herbeiführen oder die gGmbH auflösen. Im Vergleich zur Stiftung fehlen der gGmbH damit die Elemente der Dauerhaftigkeit und der Kontinuität.<sup>5</sup> 11

Auch die gGmbH ist trotz ihrer gemeinnützigen Ausrichtung in erster Linie eine Kapitalgesellschaft. Die Willensbildung orientiert sich demzufolge grundsätzlich an den Geschäftsanteilen bzw. den geleisteten Einlagen der Gesellschafter. Abweichende Regelungen können im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden – eine Willensbildung rein nach Köpfen ist bei der GmbH aber eher unüblich (vgl. dazu näher in § 3 A.).

<sup>4</sup> Vgl. Reuter, in MüKo BGB §§ 21, 22 Rz. 4ff.

<sup>5</sup> (zur Möglichkeit der stiftungsähnlichen Ausgestaltung der gGmbH siehe in § 1 III. 3.)

## c) Stiftung

- 12 Bei der Stiftung ist eine autonome Willensbildung grundsätzlich ausgeschlossen. Zwar gibt es in jüngster Zeit Tendenzen, die Willensbildung auch bei Stiftungen an die Regelungen bei Kapitalgesellschaften anzunähern<sup>6</sup>, nach geltendem Recht bzw. ganz herrschender Meinung widerspricht dies aber den stiftungsrechtlichen Grundprinzipien.<sup>7</sup>

Die Willensbildung bei der Stiftung leitet sich aus dem in der Stiftungssatzung manifestierten Stifterwillen her. Eine spätere Änderung dieses Willens ist nur unter sehr engen Voraussetzungen und in der Regel nur mit staatlicher Genehmigung durch die Stiftungsbehörde möglich, § 87 BGB. Dies gilt, sofern in der Satzung kein entsprechender Stiftervorbehalt angeordnet worden ist, grundsätzlich auch bereits zu Lebzeiten des Stifters.<sup>8</sup> Das macht die Stiftung im Vergleich zu Verein und GmbH einerseits zur idealen Rechtsform zur Gewährleistung einer dauerhaften Erfüllung einmal angeordneter Zwecke. Andererseits macht es die Stiftung aber auch zu unflexibel, um auf veränderte Umstände zu reagieren und ihre Zwecke hieran anzupassen.

## 2. Geschäftsführung und Vertretung

- 13 Vertretungsorgan beim Verein ist der Vorstand, der aus der Mitgliederversammlung heraus gewählt wird. Im Gegensatz dazu ist bei der GmbH nur der Geschäftsführer vertretungsberechtigt. Der Geschäftsführer muss nicht zwingend auch Gesellschafter sein und umgekehrt kann selbst ein Mehrheitsgesellschafter ohne Geschäftsführungsbefugnis die GmbH nicht wirksam nach außen vertreten.

Die gesetzlich vorgesehene Fremdgeschäftsführung ist eine Gemeinsamkeit von GmbH und Stiftung. Da die Stiftung weder über Gesellschafter noch über Mitglieder verfügt, sondern eine reine Verwaltungsorganisation mit eigenem Vermögen ist, kann der vertretungsberechtigte Vorstand – zumindest dem Idealbild zufolge – von Eigeninteressen unabhängig und allein zum Wohl der Stiftung agieren. Der GmbH-Geschäftsführer unterliegt hingegen den Weisungen der Gesellschafter.

Ein für die Rechtsformwahl relevanter Vorteil der GmbH kann auch die klare Vertretungsregel im GmbH-Gesetz in Verbindung mit dem Publizitätsgrundsatz der GmbH sein. Diese führen im Rechtsverkehr zu großer Rechtssicherheit, da ein Blick in das Handelsregister, der auch elektronisch jederzeit möglich ist<sup>9</sup>, zu Klarheit und Sicherheit über den zum Vertragsabschluss befugten Vertretungsberechtigten führt.

## 3. Haftung

### a) Haftung des Vertretungsorgans

- 14 Auch bezüglich der Haftung des Vertretungsorgans trifft das GmbHG eindeutige Regelungen. Die Haftung von Vorständen gemeinnütziger Stiftungen oder Vereine wird hingegen aufgrund der geringeren unternehmerischen Ausrichtung oft unterschätzt.

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet grundsätzlich gegenüber Dritten nicht persönlich aus seinen Handlungen bzw. aus der Verletzung von Verträgen der gGmbH. Eine deliktische Haftung besteht gegebenenfalls im Einzelfall. Ein nicht zu unterschätzendes Risiko für den GmbH Geschäftsführer

6 Vgl. nur Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006.

7 Rawert, BGB-Staudinger, § 85 Rz. 8; Reuter in MüKo-BGB § 85 Rz. 2.

8 Weidmann, Stiftung und Testamentsvollstreckung, 2009.

9 [www.unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de)

ist allerdings die Haftung gegenüber Gläubigern im Zusammenhang mit der Insolvenzantragspflicht, die aber auch Gesellschafter in bestimmten Konstellationen trifft (vgl. unten. § 5 D. II.). Im Innenverhältnis haftet der Geschäftsführer der gGmbH für Verstöße gegen seine Sorgfaltspflichten aus dem Geschäftsführeranstellungsvertrag.

Der Vorstand des Vereins haftet nach Maßgabe des § 280 BGB für schuldhafte Pflichtverletzungen gegenüber dem Verein. Es gilt der Sorgfaltsmaßstab des § 276 BGB, d. h. er muss sich an der Sorgfalt einer gewissenhaften, ihrer Aufgabe gewachsenen Person messen lassen. Der Vorstand haftet grundsätzlich schon für leichte Fahrlässigkeit. Gleiches gilt für den Vorstand der rechtsfähigen Stiftung. In Anbetracht der Tatsache, dass das gesetzliche Leitbild eines Vereins- und Stiftungsvorstands die ehrenamtliche Ausübung dieser Tätigkeit bildet (d. h. eine entgeltliche Vorstandstätigkeit muss in der Satzung verankert sein), ist das damit verbundene Haftungsrisiko je nach Größe des Vereins und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung recht erheblich.

Die GmbH bietet den Gesellschaftern die Möglichkeit, dieses Risiko mittels einer Fremdgeschäftsführung, idealerweise mit fachspezifischem, betriebswirtschaftlichem Knowhow, zu verringern und das bestehende Haftungsrisiko des Geschäftsführers über eine entsprechende Vergütung adäquat zu kompensieren.

Die Haftungsthematik spielt aber nicht nur in Bezug auf die Vertretung im Außenverhältnis eine Rolle, sondern insbesondere bezüglich der laufenden Geschäftstätigkeit, d. h. vor allem im Innenverhältnis gegenüber der Körperschaft. Während bei der Stiftung die interne Vorstandshaftung in vielen Fällen aufgrund der mitgliederlosen Struktur der Stiftung praktisch nicht zum Tragen kommt, können bei der gGmbH die Gesellschafter die Interessen der Gesellschaft gegenüber dem Geschäftsführer in der Gesellschafterversammlung effektiv wahrnehmen .

## **b) Haftung der Organisationsform**

Die Rechtsform der GmbH führt für die Gesellschafter grundsätzlich zu einer Haftungsbegrenzung auf das voll eingezahlte Stammkapital. Die GmbH selbst haftet ebenso wie der Verein oder die Stiftung mit dem gesamten Vermögen. Dies betrifft wiederum nicht die Haftung der Organe, sondern der Gesellschaft selbst mit ihrem eigenen Vermögen.

Da gemeinnützige Vereine und Stiftungen somit durch ihre teilweise wirtschaftlichen Aktivitäten auch für den Bereich der gemeinnützigen Tätigkeit einer lediglich durch das Vereins- bzw. Stiftungsvermögen beschränkten Haftung ausgesetzt sind, bietet sich eine häufig gewählte Gestaltungsvariante an: Die Ausgliederung der wirtschaftlichen / betrieblichen / riskanten Aktivitäten des Vereins oder der Stiftung in eine (ihrerseits ebenfalls gemeinnützige) GmbH.

Vor allem das Risiko des Totalverlustes in Bezug auf das Vereins- bzw. Stiftungsvermögen wird dadurch effektiv verhindert, da sich die Haftung für die wirtschaftliche Geschäftstätigkeit nur auf die GmbH beschränkt, gleichzeitig aber mittels einer entsprechenden Ausgestaltung in der Satzung der gGmbH die Erträge dem gemeinnützigen Träger (Stiftung oder Verein) zufließen können.

## II. Zusammenspiel von gemeinnütziger Organisation und gGmbH

- 16 Die Wahl der Rechtsform der GmbH als organisatorischer Rahmen für ein bestimmtes gemeinnütziges Engagement basiert meist auf einer zumindest partiell wirtschaftlichen bzw. betrieblichen Ausrichtung der Non-Profit-Organisation. Ideelle Zielsetzung und unternehmerische Betätigung sollen dergestalt miteinander verbunden werden, dass der unternehmerische Bereich eine tragfähige Grundlage für das gemeinnützige Engagement bildet.

### 1. Auslagerung des betrieblichen Bereichs

- 17 Am häufigsten ist die gGmbH in einer Gesamtstruktur von mehreren Verbandskörperschaften eingebunden. Die gGmbH dient damit als Betriebsgesellschaft. Mit der Auslagerung des betrieblichen Bereichs, z. B. eines Vereins oder einer oder mehrerer öff.-rechtl. Körperschaften auf eine gGmbH, sind viele Vorzüge verbunden.

Die Bindung zwischen ideellem und betrieblichem Bereich bleibt über die meist 100-prozentige Beteiligungsstruktur erhalten, gleichzeitig werden die Bereiche organisatorisch und vor allem auch (haftungs-) rechtlich getrennt

Mit dieser Gestaltung kann etwa folgende **Zielsetzung** verbunden sein (am Beispiel des Vereins):

- Schutz des Vereinsvermögens vor den Risiken einer wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Betätigung.
  - Begrenzung der Haftung des Vereins auf das in der gGmbH investierte Stammkapital (ggf. nur das Mindestkapital von 25.000 Euro).
  - Haftungsbegrenzung für den Vereinsvorstand: Der Vorstand soll nicht unbegrenzt und persönlich für die wirtschaftlichen Risiken des Betriebs haften, insbesondere nicht der ehrenamtliche Vorstand.
  - Fehlende unternehmerische bzw. betriebswirtschaftliche Qualifikation des Vereinsvorstands – Auslagerung auf einen verantwortlichen Fremdgeschäftsführer der gGmbH.
  - Größere Unabhängigkeit der Geschäftsführung des Betriebes vom Vereinsvorstand.
  - Begrenzte Verantwortlichkeit des Vorstands bei Auslagerung: Auswahl des Geschäftsführers und Überwachungspflichten als (Allein-)Gesellschafter (denn allein durch eine Übertragung auf einen Vereinsgeschäftsführer kann der Vorstand seine Haftung kaum begrenzen).
  - Vereinsvorstand kann sich besser auf die Vereinsaufgaben, insbesondere die gemeinnützige Zweckerfüllung konzentrieren.
  - Entlastung der Gremien, insbesondere bei der Ausübung ihrer Kontrollfunktion.
  - Bessere Führung des Betriebes, Steigerung der Flexibilität und Wettbewerbsfähigkeit.
  - Erleichterung bzw. Vorbereitung der Veräußerung des Betriebes.
- 18 Es gibt allerdings nicht nur positive Aspekte, die zu einer Auslagerung des Betriebes auf eine gGmbH bewegen. Teilweise ist es auch Ziel des Vereinsvorstandes, durch eine rechtliche Verselbständigung die anderen Vereinsmitglieder, die nicht in den Vereinsvorstand berufen sind, von den betrieblichen Entscheidungsprozessen fernzuhalten.

Auch die Möglichkeit, die Haftung auf ein relativ geringes Stammkapital zu begrenzen, kann sich auf die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke negativ auswirken. Dieses Vorgehen birgt die Gefahr, dass Projekte mit zu großem Risikopotential begonnen werden und dann scheitern, der Vorstand sich nicht mehr persönlich verantwortlich fühlt oder auch die wirtschaftlichen Aspekte aufgrund der unternehmerischen Organisationsstruktur der GmbH zu stark in den Vordergrund rücken und damit im schlechtesten Fall die Gemeinnützigkeit gefährdet wird. Es ist daher anzuraten, jede Ausgründung mit zweckentsprechenden liquiden Mitteln anzureichern.

## 2. Gestaltung einer betrieblichen Ausgliederung

### a) Ausgliederung eines Betriebes aus dem Verein in eine gGmbH

Nachfolgend soll eine typische Konstellation vorgestellt werden, die in verschiedenen Varianten auftreten kann, und gleichwohl einige allgemeingültige Grundsätze aufzeigt: 19

#### ➤ Beispiel:

Der steuerbegünstigte Verein möchte den Zweckbetrieb, der maßgeblich zur Finanzierung der ideellen Zwecke des Vereins beiträgt, aus seiner Organisationsstruktur ausgliedern.

Hierzu gründet der Verein, vertreten durch den Vereinsvorstand, eine gemeinnützige GmbH. Diese Gesellschaftsgründung sollte zuvor in der Mitgliederversammlung des Vereins beschlossen werden. Unter Umständen ist auch eine Anpassung der Vereinssatzung nötig und zwar dergestalt, dass der Verein selbst Gesellschaften gründen und Teile seines Engagements auf diese auslagern darf.

Der **Verein** wird in dieser Konstellation **Alleingesellschafter der gGmbH**. Er hält damit 100% der Geschäftsanteile an der gGmbH.

Da der Verein selbst gemeinnützig ist, gilt hier eine **Ausnahme vom Gewinnausschüttungsverbot**: Die von der gGmbH erwirtschafteten Mittel dürfen in Form einer gemeinnützigkeitsrechtlichen „Mittelweitergabe“ im Sinne des § 58 Nr. 1 und 2 AO an den Verein ausgeschüttet werden.<sup>10</sup>

#### ! Hinweis:

*Diese Variante ist in der steuerlichen Mustersatzung (vgl. § 9) nicht enthalten und muss in den Gesellschaftsvertrag der gGmbH gesondert aufgenommen werden.*

### b) Personenidentität

Bei der Gestaltung der Satzung sollten darüber hinaus noch weitere Aspekte berücksichtigt werden: 20

In personeller Hinsicht ist eine Identität von Vereinsvorstand und Gesellschafterversammlung der gGmbH zwingende Folge. Dies ergibt sich bereits aus der Konstruktion, dass die gGmbH 100-prozentige Tochtergesellschaft des Vereins ist. Der Vorstand als gesetzliches Vertretungsorgan des Vereins vertritt damit gleichzeitig die Eigentümerinteressen des Alleingeschafters.

10 Zu der Ausgestaltung von Gewinnausschüttungen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften vgl. Döring/Fischer, DB 2007, 1831.

Gründen **mehrere gemeinnützige Vereine** eine gemeinnützige GmbH, in der sie z. B. ihre Bildungseinrichtungen zusammenführen, besteht die Gesellschafterversammlung aus den Vorständen der beteiligten Vereine. Gegebenenfalls sollte hier vereinbart werden, dass nur die Vorsitzenden bzw. Stellvertreter der jeweiligen Vereinsvorstände in den Gesellschaftsversammlungen stimmberechtigt sind (und dabei die zuvor im Vereinsvorstand intern getroffenen Beschlüsse einbringen).

Eine vollständige Personenidentität zwischen der Vereinsleitung in Gestalt des Vorstands und der Leitung der gGmbH in Form der Geschäftsführung ist hingegen nicht zu empfehlen:

Zum einen ist eine Einflussnahme in Grundsatzfragen bereits durch die Doppelfunktion von Vereinsvorstand und Gesellschafterversammlung sichergestellt.

Zum anderen sollte bezüglich der Geschäftsführung die mit dieser Gestaltung bezweckte klare Abgrenzung der einzelnen Bereiche dokumentiert werden:

**gemeinnütziger e.V. = verbandliche Sphäre**

**gemeinnützige GmbH = betriebliche Sphäre**

## c) Probleme und Risiken bei einer Ausgliederung

- 21 Die konsequente Umsetzung dieser rechtlichen Trennung und der Haftungsabschirmung des Vereins sollte möglichst in allen Bereich eingehalten werden. Zu beachten ist, dass die Vergabe von Darlehen / Sicherheiten oder Bürgschaften vom Verein an die gGmbH diese Abschirmung in negativer Weise durchbricht. Insbesondere die Gewährung langfristiger Darlehen kann aus gemeinnützigkeitsrechtlichen Gründen bedenklich sein (vgl. AEAO Nr. 15 f. zu § 55), wogegen Sicherheiten/Bürgschaften erst problematisch werden, wenn auf sie zurückgegriffen werden muss.

Um eine Vermögensvermischung zu vermeiden, ist z. B. auch anstelle einer Vermögensübertragung von betriebsnotwendigen Grundstücken und Gebäuden die Verpachtung des Immobilienvermögens an die gGmbH vorzuziehen. Steuerlich bedeutet dies allerdings ggf. eine sog. Betriebsaufspaltung, die zu negativen ertragssteuerlichen Konsequenzen führen kann, wenn die gGmbH ihre Gemeinnützigkeit verliert (vgl. dazu unten § 7 Rz. 21).

Wird eine Ausgliederung erwogen, sind hierbei auch folgende Aspekte mit in Erwägung zu ziehen bzw. vorab zu prüfen:

- die Übertragung von Betriebsgrundstücken auf die gGmbH kann Grunderwerbsteuer auslösen.
- Zweckbindungen bei Zuschüssen der öffentlichen Hand können bestehen und Zuschüsse können ggf. nicht übertragen werden.

### ➤ Beispiel:

Ein privater Bildungsträger in der Rechtsform eines gemeinnützigen Vereins erhält auf der Grundlage des Landesschulgesetzes öffentliche Zuschüsse für seine pädagogischen Mitarbeiter.

Der Träger will den Vorschulbetrieb auf eine gGmbH ausgliedern. Die für diesen Bereich gewährten Zuschüsse sind grundsätzlich an den Träger gebunden. Die zuständige Behörde ist vor einem Trägerwechsel zu informieren und ihre schriftliche Zustimmung zur Übertragung dieser Zuschüsse auf den neuen Träger einzuholen.

Weitere negative Aspekte können sein:

- Erhöhung der Komplexität der Gesamtstruktur und dadurch höhere Kosten.
- Verlust der Kontrolle des Vereinsvorstands über die betrieblichen Prozesse.

Im Ergebnis ist die Option der Ausgliederung betrieblicher Bereiche in eine gGmbH im Einzelfall zu prüfen. Gerade für Vereine und Stiftungen, die nicht über eine entsprechend komplexe bzw. auf betriebliche Erfordernisse ausgerichtete Organisationsstruktur verfügen, bietet diese Variante in der Regel signifikante Vorteile.

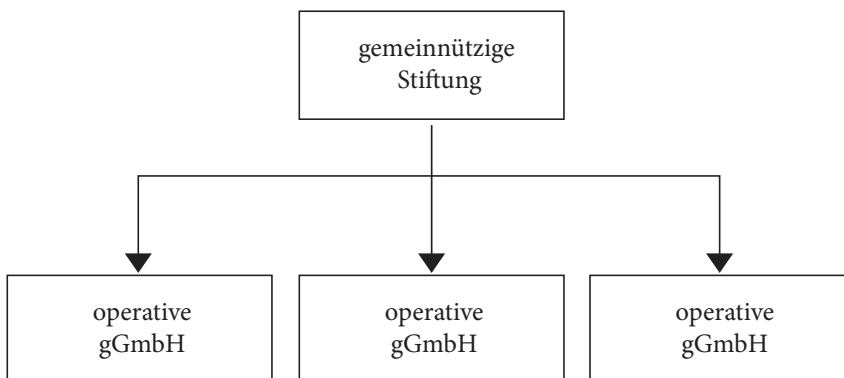
### III. Verbindung von gemeinnütziger Stiftung und gemeinnütziger GmbH

#### 1. Stiftung als Holding für mehrere Unternehmen in der Rechtsform der gGmbH

Ebenso wie der Verein eignet sich auch die Stiftung als Gesellschafterin einer gGmbH. Die Stiftung kann auch als Holding für mehrere gGmbHs fungieren.<sup>11</sup> Diese Gestaltungsvariante bietet sich insbesondere für jene Strukturen an, in denen die Stiftung die Funktion einer Dachorganisation ausübt, bei der zentrale strategische und organisatorische Themen gebündelt werden und gleichzeitig die hohe Reputation der Rechtsform Stiftung für die Außenwirkung genutzt werden soll.

- Beteiligungsträgerstiftung, d. h. Stiftung hält 100% Anteile an den gGmbHs.
- Schaffung einer Haftungsseklave: keine natürlichen Personen als Gesellschafter, da die Stiftung mitglieder- und gesellschafterlose Einrichtung ist.
- Haftungsbegrenzung auf die Vertretungsorgane (Stiftungsvorstand, Geschäftsführer).
- Verewigung der zu verfolgenden Zwecke in der Stiftungssatzung.
- Stiftung als Vermögensträger, d. h. kein Insolvenzrisiko von Privatpersonen.
- Insolvenz einer gGmbH schlägt nicht auf Stiftung oder andere gGmbHs durch.

Anpassung an geänderte Verhältnisse auf der GmbH-Ebene durch Änderung der Gesellschaftsverträge unproblematisch möglich.



<sup>11</sup> Siehe auch, Mecking 8.4.3.

**!** Hinweis:

*Die oben gezeigte Struktur bedarf einer sorgfältigen Satzungsgestaltung, um auf Ebene der gemeinnützigen Stiftung den Anforderungen der Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit zu genügen.*

## 2. Übersicht: Vergleich gGmbH und gemeinnützige Stiftung

### 23 Gemeinnützige GmbH

- Die gGmbH verbindet die größtmögliche Flexibilität mit den Möglichkeiten der steuerbegünstigten Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke.
- Anders als bei der Stiftung handelt es sich bei der gemeinnützigen GmbH gesellschaftsrechtlich um eine normale Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter die Anteile halten und im Rahmen der Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung strategische Lenkungsentscheidungen treffen können können.
- Der Grundsatz der Vermögensbindung bedeutet bei der gGmbH, dass das Vermögen der Gesellschaft insgesamt gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist und diesen auch bei Auflösung der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wird. Dies führt auch dazu, dass an die Anteilseigner der gemeinnützigen GmbH weder Ausschüttungen noch Kapitalrückzahlungen über das Nennkapital hinaus erfolgen dürfen.
- Die gGmbH unterliegt nicht der staatlichen Aufsicht, verfügt deshalb im Non-Profit-Sektor nicht über dieselbe Reputation wie die Stiftung.
- Die gGmbH ist im Vergleich zum Verein eher als Unternehmensträger geeignet, sie verfügt über größere Flexibilität im Vergleich zur Stiftung bezogen auf die Steuerung von Unternehmensentscheidungen.

### 24 Gemeinnützige rechtsfähige Stiftung

- Die Rechtsform der Stiftung bietet in einzigartiger Weise die Gewähr für einen dauerhaften Erhalt der Vermögenssubstanz, denn die rechtsfähige Stiftung hat weder Gesellschafter noch Mitglieder – das ihr übertragene Vermögen gehört der Stiftung selbst und kann nicht mehr an den Stifter, seine Erben oder an Dritte zurückfließen.
- Das Grundstockvermögen der Stiftung muss grundsätzlich<sup>12</sup> erhalten bleiben und bildet damit die Basis für laufende Erträge.
- Die rechtsfähige Stiftung unterliegt der staatlichen Aufsicht und die gemeinnützige Stiftung zusätzlich der Kontrolle durch das Finanzamt.
- Die Stiftung ist die beste Rechtsform, um langfristige Stabilität und personelle Unabhängigkeit mit dem Gedanken der Förderung des Gemeinwohls zu verbinden, denn sie verfügt über eine hohe Reputation in der Öffentlichkeit und eignet sich sehr für die Einwerbung von Spenden und Fördermitteln.
- Die Einrichtung eines Beirates als Kontrollgremium stellt darüber hinaus sicher, dass die Ziele Vermögenserhalt und Ertragsstabilität erfüllt und die Mittel satzungsgemäß verwendet werden.

<sup>12</sup> Ausnahme: Verbandsstiftung, deren Akzeptanz in den Stiftungsbehörden der Bundesländer sehr unterschiedlich ausgestaltet ist.



### 3. Die gemeinnützige Stiftungs-GmbH

#### a) Rechtsform-Variante der GmbH

Der Begriff der **Stiftung** ist kein absolut geschützter Rechtsformzusatz. Auch Vereine oder GmbHs führen den Begriff der Stiftung in ihren Namen (vgl. dazu unter c). 25

Die Variante der Stiftungs-GmbH ist eine in der Kautelarpraxis entwickelte Alternative zur (gemeinnützigen) rechtsfähigen Stiftung, bei der die Vorteile der GmbH mit denen der Stiftung verbunden werden. Bekanntes Beispiel ist etwa die *Robert-Bosch-Stiftung gGmbH*.

Die Stiftungs-GmbH ist **keine eigenständige Rechtsform**, sondern eine Variante der GmbH, deren Satzung stiftungsähnlich ausgestaltet wird. Die Stiftungs-GmbH wird wie eine Stiftung mit einem Vermögen ausgestattet, das in der Regel deutlich über dem Mindeststammkapital einer klassischen GmbH von etwa 25.000 Euro liegt.

Ähnlich wie die Stiftung generiert die Stiftungs-GmbH ihre Erträge zu einem großen Teil aus ihrer Vermögensausstattung, d. h. im Wege der Vermögensverwaltung, und weniger aus den Einkünften eines (Zweck) Betriebes.

#### b) Vorteile von Stiftung und GmbH verbinden

Die Vorteile der Stiftungs-GmbH lassen sich wie folgt zusammenfassen: 26

- hohe Reputation durch Auftreten als „Stiftung“ nach außen,
- bessere Chancen als Zuwendungsempfänger,
- keine Stiftungsaufsicht,
- Dispositionsbefugnis der Gesellschafter,
- Einflussmöglichkeiten der Gesellschafter auf die Geschäftsführung.

Die **Verewigung des Stiftungszweckes** und die Bestandssicherung, d. h. der Schutz vor Auflösung können bei der Stiftungs-GmbH an die rechtsfähige Stiftung angenähert werden, indem diesbezüglich in der Satzung ein Einstimmigkeitserfordernis verankert wird.

Der vollständige Ausschluss der Auflösungsmöglichkeit der Gesellschaft, um eine fast vollständige Annäherung an das Stiftungsrecht zu erreichen, ist jedoch nicht möglich, da die Beschlusskompetenz der Gesellschafterversammlung für Grundlagenänderungen ein zentrales und unabdingbares Element des Verbandsrechts bildet.<sup>13</sup>

Trotz weitreichender Möglichkeiten der Angleichung lässt sich eine dauerhafte Perpetuierung des Gründerwillens bei der Stiftungs-GmbH nicht in einer Intensität erreichen, die mit der rechtsfähigen Stiftung vergleichbar wäre. Die rechtsfähige Stiftung behält damit ihren exklusiven Anspruch in puncto Bewahrung des Stifterwillens.

13 Hachenburg/Ulmer § 60 Rn. 1; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 9.

## c) Firmenrechtliche Zulässigkeit des Stiftungs-Begriffs

1

27

Der Begriff der Stiftung ist nicht der rechtsfähigen Stiftung im Sinne des § 80 BGB vorbehalten. So dürfen unselbständige (treuhänderische) Stiftungen, die über keine eigenständige rechtliche Existenz verfügen, sondern lediglich ein zweckgebundenes Sondervermögen bilden, ganz selbstverständlich den Begriff der Stiftung in ihre Namensbezeichnung aufnehmen.

Bezüglich der Stiftungs-GmbH ergeben sich allerdings Beschränkungen aus dem Firmenrecht. So sind bei der Verwendung des Begriffs der Stiftung in der Firma der Stiftungs-GmbH die in § 18 Abs. 2 HGB enthaltenen Grenzen zu beachten. Die Regelung des § 18 Abs. 2 HGB enthält das sog. **Irreführungsverbot**. Danach darf die Firma eines Kaufmanns / einer Gesellschaft keine Angaben enthalten, die geeignet sind, die wesentlichen Verkehrskreise über die geschäftlichen Verhältnisse irrezuführen. Bei der Auslegung dieser gesetzlichen Beschränkung werden mittlerweile jedoch großzügigere Maßstäbe angelegt. Nicht jede begriffliche Ähnlichkeit bzw. Übereinstimmung bedeutet per se eine Irreführung.

In Bezug auf die Stiftungs-GmbH wird von der herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum gefordert, dass die GmbH der **Stiftung** insofern **inhaltlich ähnlich** ausgestaltet wird, als dass sie über eine **angemessene Vermögensausstattung** verfügt, mit deren Verwaltung sie Erträge zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke erzielt.<sup>14</sup>



### FAZIT:

Die gemeinnützige Stiftungs-GmbH ist die geeignete Rechtsformvariante für Organisationen mit ausreichender Kapitalausstattung, die eine größere Kontinuität bezüglich ihrer ideellen Zwecke anstreben, gleichzeitig aber die größere Flexibilität und Unabhängigkeit von staatlicher Einflussnahme im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung erzielen wollen.

<sup>14</sup> Bay OLG Beschluss v. 25.10.1972, BReg. 2 Z 56/72 NJW 1973, 249; Staudinger/Rawert, Vor §§ 80 Rn. 179; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht § 2 Rn, 10.