

Christina Weidmann
Ralf Kohlhepp

Die gemeinnützige GmbH

Errichtung, Geschäftstätigkeit
und Besteuerung einer gGmbH

3. Auflage



Springer Gabler

Die gemeinnützige GmbH

Christina Weidmann · Ralf Kohlhepp

Die gemeinnützige GmbH

Errichtung, Geschäftstätigkeit und
Besteuerung einer gGmbH

3. Auflage



Springer Gabler

Christina Weidmann · Ralf Kohlhepp
WEIDMANN Rechtsanwälte Steuerberater
Partnersgesellschaft
Hamburg, Deutschland

ISBN 978-3-658-02592-2
DOI 10.1007/978-3-658-02244-0

ISBN 978-3-658-02244-0 (eBook)

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2009, 2011, 2014

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 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 dürfen.

Lektorat: Anette Villnow

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media
www.springer-gabler.de

Vorwort zur 3. Auflage

Der Gemeinnützigkeitssektor und damit auch das der gemeinnützigen GmbH (gGmbH) zugrundeliegende Normengefüge sind in Bewegung. Seit dem Erscheinen der 2. Auflage dieses Buches hat das Ehrenamtsstärkungsgesetz einerseits wesentliche Hürden für die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke abgebaut und etwa mit der Verlängerung der Mittelverwendungsfristen die Führung von gemeinnützigen Körperschaften wesentlich erleichtert. Andererseits hat die Rechtsprechung sowohl im Bereich des Zivilrechts als auch im Bereich des Steuerrechts die Rahmenbedingungen des Gemeinnützigkeitssektors beeinflusst.

Das vorliegende Handbuch zur gGmbH erscheint inzwischen in der dritten 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. Der Erfolg dieses Werkes lässt sich daran ersehen, dass schon zwei Jahre nach der Voraufgabe eine vollständige Neuauflage erforderlich wurde.

Die Neuauflage berücksichtigt umfassend die aktuelle Rechtsprechung und die gesetzlichen Änderungen. Darüber hinaus wurde die dritte Auflage gegenüber den Voraufgaben grundlegend überarbeitet und erweitert. In Teil 4 enthält die vorliegende 3. Auflage ein eigenständiges Muster einer Mittelverwendungsrechnung, die das bisher von Buchna übernommene Muster, das unseres Erachtens nicht konsequent umsetzbar ist, ersetzt.

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 jetzt klarer zwischen Gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen (Teil 2), Grundlegenden Veränderungen im Leben der gGmbH (Teil 3) und den steuerlichen Anforderungen (Teil 5), wobei in diesen Teil die bisher separat dargestellten Fragen der laufenden Geschäftstätigkeit aufgegangen sind. 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 hamburg@weidmann-law.de.

Hamburg im November 2013

Dr. Christina Weidmann
Dr. Ralf Kohlhepp

Vorwort zur 2. Auflage

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 Mustersammlungen 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 Problembereiche zu sensibilisieren. Eine jedes Detail behandelnde Darstellung hätte schnell an Übersichtlichkeit 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 aufgegriffen und teilweise vertieft dargestellt, da viele Problemkreise der gGmbH bislang eher ein Schattendasein 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 Praxishinweise 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 Zweitauflage durch Hinweise und Gespräche weiter zur Verbesserung des Werkes beiträgt.

Hamburg, im August 2011

Dr. Christina Weidmann
Dr. Ralf Kohlhepp

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung und Grundlegung	1
1.1	Gemeinnütziges Engagement in Deutschland	2
1.1.1	Stiftungslandschaft, Vereinskultur, Bürgerschaftliches Engagement, öffentlich-rechtliche Verwaltung	2
1.1.2	Die gesetzlichen Rahmenbedingungen und Rechtsquellen	4
1.1.2.1	Gemeinnützigkeitsrecht	4
1.1.2.2	Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der steuerlichen Privilegierung gemeinnütziger Zwecke	5
1.1.3	Zivil- und Gesellschaftsrecht	6
1.2	Die gGmbH in der Praxis: Eignung, Zwecke und Verbreitung	6
1.2.1	Die gGmbH im Gesundheits- und Bildungssektor	7
1.2.2	Kein Widerspruch: Gemeinnützigkeit und öffentliche Verwaltung	8
1.2.3	Instrument der Nachfolgeregelung	10
1.3	Gemeinwohl und wirtschaftliche Betätigung	11
1.3.1	Vorzüge der gGmbH	11
1.3.1.1	Organisationsstruktur	11
1.3.1.2	Finanzielle Aspekte	12
1.3.1.3	Umwidmung bestehender GmbH ohne Neugründung	13
1.3.2	Auslagerung des betrieblichen Bereichs	14
1.3.2.1	Am Beispiel des Vereins	14
1.3.2.2	Am Beispiel öffentlich-rechtlicher Körperschaften	15
1.3.2.3	Gestaltung einer betrieblichen Ausgliederung	16
1.4	Rechtsformwahl: Stiftung, gGmbH, Verein	18
1.4.1	Ideelle Zweckverfolgung versus Gemeinnützigkeit	19
1.4.2	Gesellschaftsrechtliche Abgrenzung Verein, GmbH, Stiftung	19
1.4.2.1	Willensbildung	20
1.4.2.2	Geschäftsführung und Vertretung	22
1.4.2.3	Haftung	22
1.4.3	Vermögensausstattung und Vermögensbindung	24
1.4.4	Grundzüge der rechtsfähigen Stiftung	25
1.4.4.1	Lebzeitige Stiftungsgründung	26

1.4.4.2	Errichtung einer Stiftung von Todes wegen	27
1.4.4.3	Vergleich gGmbH und gemeinnützige Stiftung	27
1.4.4.4	Die gemeinnützige Stiftungs-GmbH als Kombinationsmodell	28
1.5	Die gGmbH im gemeinnützigen Verbund mit der rechtsfähigen Stiftung als Dachorganisation	30
2	Gesellschaftsrecht der gGmbH	33
2.1	Zusammenspiel von Gesellschaftsrecht und Gemeinnützigkeit	34
2.1.1	Allgemeines	34
2.1.2	Grundlagen des GmbH-Rechts	36
2.1.3	Die Unternehmergesellschaft im Gemeinnützigkeitsrecht	37
2.1.3.1	Gesellschaftsrechtliche Regelungen zur UG	37
2.1.3.2	Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten der gUG	38
2.1.4	Kein genereller Vorrang des Gesellschaftsrechts vor dem Gemeinnützigkeitsrecht	40
2.2	Die Organe der gGmbH	42
2.2.1	Die Gesellschafterversammlung	43
2.2.2	Geschäftsführung	44
2.2.2.1	Organstellung und Anstellungsverhältnis	44
2.2.2.2	Bestellung und Abberufung	45
2.2.2.3	Vertretungsregelung und Selbstkontrahierungsverbot	46
2.2.2.4	Geschäftsführervertrag	47
2.2.2.5	Vergütung	48
2.3	Aufsichtsrat/Beirat	49
2.4	Satzungsgestaltung und steuerliche Mustersatzung	50
2.4.1	Steuerliche Mustersatzung der Finanzverwaltung	50
2.4.2	Individuelle Satzungsgestaltung	51
2.4.2.1	Firma und Sitz	52
2.4.2.2	Gesellschaftszweck und Unternehmensgegenstand	54
2.4.2.3	Selbstlosigkeit, Uneigennützigkeit	64
2.4.2.4	Vermögensbindung	65
2.5	Grundsätze guter Geschäftsführung: Compliance, Corporate Governance, und Verwaltungskosten	68
2.5.1	Compliance im Non-Profit-Bereich	68
2.5.2	Geschäftsführung	69
2.5.2.1	Non-Profit Governance	70
2.5.2.2	Verwaltungskosten	73
2.6	Kapitalaufbringung, Stammkapital, Geschäftsanteile	74
2.6.1	Kapitalaufbringung	74
2.6.1.1	Bareinlage	74
2.6.1.2	Sacheinlage	75

2.6.1.3	Nachträgliche Kapitalaufbringung	75
2.6.2	Stammkapital und Vermögensbindung	75
2.6.3	Geschäftsanteile	76
2.7	Haftungsverfassung der gGmbH	76
2.7.1	Gesetzlicher Haftungstatbestand	77
2.7.2	Unternehmerischer Ermessensspielraum	77
2.7.2.1	Business Judgement Rule	77
2.7.2.2	Haftungsmaßstab und Haftungsmilderung	78
2.7.3	Durchsetzung von Regressansprüchen	79
2.7.4	Außenhaftung der Organe	79
2.8	Gemeinnützigkeit und Vermögensbindung	80
2.8.1	Kapital und Vermögensbindung	80
2.8.2	Vermögensbindung bei Auflösung	80
2.8.3	Verkauf von Anteilen	81
2.8.4	Einziehung und Abfindung	82
2.9	Der Gründungsprozess	84
2.9.1	Vorbereitung	84
2.9.2	Die gemeinnützige GmbH in Gründung	85
2.9.2.1	Vorgründungsgesellschaft	85
2.9.2.2	Vor-GmbH	86
2.9.2.3	Steuerliche Behandlung der Vor-GmbH	86
2.9.3	Anforderungen an eine Sachgründung	86
2.9.4	Beurkundungspflichtige Anträge, Geschäftsführerbestellung, Gründungskosten	88
2.9.5	Anträge an das Finanzamt	89
3	Satzungsänderung, Nachfolge und Beendigung	91
3.1	Verfügung über Geschäftsanteile	92
3.2	Erbfall und Nachfolge in die gGmbH	94
3.2.1	Vererblichkeit von GmbH-Anteilen	95
3.2.2	Flankierende testamentarische Regelung	96
3.2.3	Vorweggenommene Erbfolge	98
3.2.3.1	Übertragung an einen Abkömmling	98
3.2.3.2	Überführung in eine gemeinnützige Stiftung	98
3.2.4	Güterrechtliche Vereinbarungen	98
3.2.5	Bewertung von Geschäftsanteilen einer gGmbH	99
3.2.5.1	Bewertung nach handelsrechtlichen Grundsätzen	99
3.2.5.2	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Bewertung	101
3.3	Satzungsänderungen	102
3.3.1	Grundsätze bei allgemeinen Satzungsänderungen	102
3.3.2	Satzungsänderung zur Erlangung der Gemeinnützigkeit	104
3.3.3	Satzungsänderungen zum Austritt aus der Gemeinnützigkeit	104

3.4	Umwandlung und Umwidmung	105
3.4.1	Wechsel zwischen den Rechtsformen bei gemeinnützigen Organisationen	105
3.4.1.1	Umwandlung nach Umwandlungsgesetz	105
3.4.1.2	Gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme	106
3.4.1.3	Besonderheiten bei der Ausgliederung aus einer Stiftung auf eine gGmbH – Haftung für Verbindlichkeiten	108
3.4.2	Umwidmung einer GmbH in eine gGmbH	109
3.4.2.1	Motivation/Gründe	109
3.4.2.2	Gesellschafterbeschluss und Satzungsänderung	110
3.5	Das Ende der gemeinnützigen GmbH	111
3.5.1	Auflösung, Liquidation und Beendigung	111
3.5.1.1	Auflösungstatbestände	111
3.5.1.2	Liquidation und Beendigung	113
3.5.1.3	Besonderheiten aufgrund Gemeinnützigkeitsrechts	113
3.5.2	Die gGmbH in der Krise und in der Insolvenz	114
3.5.2.1	Insolvenzantragspflicht	114
3.5.2.2	Insolvenzantragspflicht der Geschäftsführer	114
3.5.2.3	Insolvenzantragspflicht der Gesellschafter	115
3.5.2.4	Antragspflicht des fakultativen Aufsichtsrates	116
3.5.2.5	Konsequenzen der Insolvenzverschleppung	117
3.5.3	Steuerliche Folgen der Insolvenz	117
4	Buchführung und Rechnungslegung	119
4.1	Buchführung	119
4.1.1	Besonderheiten der Lohn- und Gehaltsbuchführung	120
4.1.2	Besondere Buchführungspflichten	120
4.1.2.1	Krankenhäuser	121
4.1.2.2	Pflegeeinrichtungen	121
4.1.3	Kontenrahmen	122
4.1.4	Die Mittelverwendungsrechnung in der Buchführung	123
4.1.5	Die Mittelverwendungsrechnung neben der Buchführung	124
4.2	Umsetzung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Buchführungsvorgaben	129
4.2.1	IDW RS HFA 21: Unterscheidung zwischen spendensammelnden und nicht spendensammelnden Organisationen	129
4.2.2	Bilanzierung unter Beachtung des IDW RS HFA 21	130
4.2.3	Bilanzierung ohne Beachtung des IDW RS HFA 21	131
4.2.4	Besonderheiten bei Spenden oder staatlichen Zuschüssen unter Auflagen	132
4.3	Buchführung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Vermögensverwaltung	133
4.4	Buchführung der Zweckbetriebe	133

4.5	Die Größenklassen und ihre Auswirkung auf Publizitäts- und Prüfungspflicht	134
4.6	Aufstellung des Jahresabschlusses	136
4.7	Publizitätspflichten	136
4.8	Jahresabschlussprüfung	137
5	Die Besteuerung der gGmbH	139
5.1	Errichtung	141
5.1.1	Antrag auf Feststellung der Gemeinnützigkeit	141
5.1.1.1	Regelung bis 31.12.2012	142
5.1.1.2	Antrag nach § 60a AO seit 1.1.2013	142
5.1.1.3	Bedeutung des Feststellungsbescheids	143
5.1.1.4	Änderungen des Feststellungsbescheids	143
5.1.2	NV-Bescheinigung für Kapitalerträge	143
5.1.3	Steuerliche Folgen für den Gesellschafter	144
5.1.3.1	Natürliche Person als Gesellschafter	144
5.1.3.2	Gemeinnützige Organisation als Gesellschafter	145
5.1.3.3	Öffentliche Hand als Gesellschafter	147
5.2	Einhaltung der Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts	148
5.2.1	Geschäftsführung: Selbstlosigkeit	149
5.2.1.1	Begünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO)	151
5.2.1.2	Verbot eigenwirtschaftlichen Handelns	153
5.2.1.3	Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)	153
5.2.1.4	Zeitnahe Mittelverwendung und Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)	157
5.2.2	Geschäftsführung: Ausschließlichkeit	165
5.2.3	Geschäftsführung: Unmittelbarkeit	166
5.2.3.1	Grundsatz	166
5.2.3.2	Ausnahmen vom Unmittelbarkeitskriterium	169
5.2.4	Definition und Trennung der vier Sphären der gGmbH	172
5.2.4.1	Die Sphäre der ideellen Zweckverwirklichung	172
5.2.4.2	Die Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	173
5.2.4.3	Vermögensverwaltung	178
5.2.4.4	Zweckbetriebe	179
5.2.4.5	Zuteilungen von Erträgen und Aufwendungen	183
5.3	Laufende Ertragsbesteuerung	183
5.3.1	Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen	184
5.3.2	Spendenbescheinigungen und Spendenabzug beim Gesellschafter	185
5.3.2.1	Abzugsfähigkeit einer Spende des Gesellschafters	185
5.3.2.2	Kleinbetragsspenden	187
5.3.2.3	Ausstellung von Spendenbescheinigungen	188
5.3.2.4	Zweckbestimmung	190

5.3.2.5	Gegenstand der Spende	191
5.3.2.6	Spenden aus dem Ausland	193
5.3.2.7	Haftung	193
5.3.3	Gemeinnützigkeitskonzern	194
5.3.3.1	Die gGmbH als Organträger	195
5.3.3.2	Die gGmbH als Organgesellschaft	195
5.4	Umsatzsteuer	195
5.4.1	Grundlagen	197
5.4.1.1	Entgeltlichkeit	198
5.4.1.2	Nachhaltigkeit	198
5.4.1.3	Selbstständigkeit und Organschaft	199
5.4.2	Vorsteuerabzugsberechtigung	200
5.4.3	Verfahrensrechtliche Fragen	203
5.4.4	Umsatzsteuerbefreiung	203
5.4.4.1	Von der Steuer befreite Tätigkeitsbereiche	203
5.4.4.2	Mit der gemeinnützigen Tätigkeit eng verbundene Umsätze	204
5.4.5	Sponsoring	205
5.4.6	Steuersatz	206
5.4.7	Zusammenschlüsse gemeinnütziger Körperschaften	207
5.4.8	Konkurrentenklagen	208
5.5	Einzelfragen der Besteuerung gemeinnütziger GmbHs	208
5.5.1	Die „Umwandlung“ in eine gGmbH	208
5.5.1.1	Die Umwidmung einer nicht gemeinnützigen juristischen Person in eine gGmbH	209
5.5.1.2	Die Umwandlung einer gemeinnützigen Vereinigung in eine gGmbH	210
5.5.2	Besonderheiten im laufenden Betrieb der gGmbH	210
5.5.2.1	Cash-Pooling	210
5.5.2.2	Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – das Unmittelbarkeitserfordernis	211
5.5.3	Veräußerung der Beteiligung an der gGmbH	212
5.5.3.1	Veräußerung zum Buchwert der eingezahlten Kapitalanteile	214
5.5.3.2	Veräußerung zu einem unter dem Buchwert der eingezahlten Kapitalanteile liegenden Verkehrswert	214
5.5.3.3	Veräußerung über dem Buchwert	214
5.5.3.4	Veräußerung zum Buchwert, aber anschließende Vergütung von der gGmbH	215
5.5.3.5	Bedeutung für die schenk- oder erbweise Übertragung von Anteilen an eine gGmbH	215
5.5.4	Die Beendigung der gGmbH	215

5.5.4.1	Verlust der Gemeinnützigkeit	216
5.5.4.2	Beendigung durch Insolvenz oder Liquidation	217
5.5.5	Sonstige Steuern auf Ebene der gGmbH	220
5.5.5.1	Grunderwerbsteuer	220
5.5.5.2	Grundsteuer	220
5.5.5.3	Schenkungsteuer	222
5.5.5.4	Kraftfahrzeugsteuer	223
6	Muster und Materialien	225
6.1	Muster	226
6.1.1	Satzungsmuster	226
6.1.1.1	Satzungsmuster nach Anlage 1 zur AO	226
6.1.1.2	Satzungsmuster gGmbH	228
6.1.1.3	Muster einer lebzeitigen Stiftungserrichtung aus dem Vermögen der gGmbH	240
6.1.1.4	Muster einer letztwilligen Stiftungserrichtung mit Testamentsvollstreckung	240
6.1.2	Wichtige Schreiben	241
6.1.2.1	Musterschreiben an das Handelsregister	241
6.1.2.2	Musterbegleitschreiben an das Finanzamt	242
6.1.3	Interne Verfassung der gGmbH	242
6.1.3.1	Geschäftsordnung des Beirats	242
6.1.3.2	Muster Geschäftsordnung Geschäftsführung	245
6.1.3.3	Muster Einheits-Geschäftsordnung (für alle Organe)	247
6.1.3.4	Geschäftsführeranstellungsvertrag	249
6.1.3.5	Mittelverwendungsbeschluss	251
6.1.4	Formulare der Finanzverwaltung	252
6.1.4.1	Zuwendungsbestätigungen	252
6.1.4.2	Gründungsfragebogen	282
6.1.4.3	NV Bescheinigung	291
6.1.4.4	Erklärungsvordruck	294
6.2	Materialien	300
6.2.1	Gesetzestexte	300
6.2.1.1	GmbHG (Auszüge)	300
6.2.1.2	AO in der Fassung für den VZ 2013	307
6.2.1.3	AO in der Fassung für den VZ 2014 (nur relevante Änderungen)	320
6.2.1.4	KStG (§§ 1, 5, 13)	322
6.2.1.5	EStG (§ 10b)	326
6.2.1.6	GewStG (§§ 2, 3, 9)	328
6.2.1.7	UStG (§ 1, 4, 12, 23a)	331
6.2.1.8	BGB (Auszug)	346

6.2.2	Verwaltungsanweisungen	347
6.2.2.1	AEAO (Auszug)	347
6.2.2.2	Wichtige Schreiben der Finanzbehörden	408
Literatur		441
Sachverzeichnis		443

Inhaltsverzeichnis

1.1	Gemeinnütziges Engagement in Deutschland	2
1.1.1	Stiftungslandschaft, Vereinskultur, Bürgerschaftliches Engagement, öffentlich-rechtliche Verwaltung	2
1.1.2	Die gesetzlichen Rahmenbedingungen und Rechtsquellen	4
1.1.2.1	Gemeinnützigkeitsrecht	4
1.1.2.2	Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der steuerlichen Privilegierung gemeinnütziger Zwecke	5
1.1.3	Zivil- und Gesellschaftsrecht	6
1.2	Die gGmbH in der Praxis: Eignung, Zwecke und Verbreitung	6
1.2.1	Die gGmbH im Gesundheits- und Bildungssektor	7
1.2.2	Kein Widerspruch: Gemeinnützigkeit und öffentliche Verwaltung	8
1.2.3	Instrument der Nachfolgeregelung	10
1.3	Gemeinwohl und wirtschaftliche Betätigung	11
1.3.1	Vorzüge der gGmbH	11
1.3.1.1	Organisationsstruktur	11
1.3.1.2	Finanzielle Aspekte	12
1.3.1.3	Umwidmung bestehender GmbH ohne Neugründung	13
1.3.2	Auslagerung des betrieblichen Bereichs	14
1.3.2.1	Am Beispiel des Vereins	14
1.3.2.2	Am Beispiel öffentlich-rechtlicher Körperschaften	15
1.3.2.3	Gestaltung einer betrieblichen Ausgliederung	16
1.4	Rechtsformwahl: Stiftung, gGmbH, Verein	18
1.4.1	Ideelle Zweckverfolgung versus Gemeinnützigkeit	19
1.4.2	Gesellschaftsrechtliche Abgrenzung Verein, GmbH, Stiftung	19
1.4.2.1	Willensbildung	20
1.4.2.2	Geschäftsführung und Vertretung	22
1.4.2.3	Haftung	22
1.4.3	Vermögensausstattung und Vermögensbindung	24
1.4.4	Grundzüge der rechtsfähigen Stiftung	25
1.4.4.1	Lebzeitige Stiftungsgründung	26

1.4.4.2	Errichtung einer Stiftung von Todes wegen	27
1.4.4.3	Vergleich gGmbH und gemeinnützige Stiftung	27
1.4.4.4	Die gemeinnützige Stiftungs-GmbH als Kombinationsmodell	28
1.5	Die gGmbH im gemeinnützigen Verbund mit der rechtsfähigen Stiftung als Dachorganisation	30

1.1 Gemeinnütziges Engagement in Deutschland

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

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 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 unternehmenseigene 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 Tätigkeit 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.

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 Vgl. Schauhoff 2010, S. 215 ff.

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

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.

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.

³ Vgl. Droege S. 284 m. w. N.

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 gesetzlichen Rahmenbedingungen und Rechtsquellen

1.1.2.1 Gemeinnützigkeitsrecht

Die rechtshistorische Entwicklung der steuerlichen Privilegierung gemeinnützigen Engagements geht bis in das neunzehnte Jahrhundert zurück. Ab 1925 wurden wesentliche – heute noch gültige – Grundsätze in das Körperschaftsteuergesetz aufgenommen⁴.

Die gesellschaftliche Bedeutung des Gemeinnützigkeitssektors schlägt sich seit 2002 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 zog.

Die nächste Reform erfolgte durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements im Jahr 2007⁵, mit dem weitere Erleichterungen für steuerbegünstigte Körperschaften geschaffen wurden. Mit der Aufnahme eines de facto abschließenden Katalogs der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Abs. 2 AO erfolgte eine Vereinheitlichung der steuerbegünstigten Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (§ 10b EStG), die für alle gemeinnützigen Körperschaften gilt.

Die jüngste Gesetzesänderung mit weitreichenden Regelungen über die Rechtsformgrenzen hinweg brachte das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, das z. T. bereits zum 29.03.2013 in Kraft getreten ist.⁶

Zwei der wichtigsten Neuerungen sind die Lockerungen im Bereich der zeitnahen Mittelverwendung und der Rücklagenbildung sowie die Möglichkeit des sog. „Endowments“, d. h. Mittelweitergabe und Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften.

Für die gGmbH sind zusammengefasst folgende Regelungen von Bedeutung:

- 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)

⁴ Vgl. Buchna/Seeger/Brox, S. 19 ff.

⁵ Gesetz vom 10.10.2007; BGBl. 2007 I S. 2332.

⁶ Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 21.03.2013, BGBl. 2013 I S. 556 ff.

- Zuwendungen an andere gemeinnützige Einrichtungen zur Vermögensausstattung zulässig (§ 58 Nr. 3 AO)

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 Leistungsfähigkeit, das im Wesentlichen im Rechts- und Sozialstaatsprinzip verankert ist.⁷ Vom Bundesverfassungsgericht wird es als Ausdruck der allgemeinen Steuergerechtigkeit und als solche als Ausdruck des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG angesehen.⁸

Die steuerbegünstigte, selbstlose Förderung von Zwecken, die im weitesten Sinne dem Gemeinwohl dienen, steht dem Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich entgegen. Denn durch die Verwendung von erzieltm Einkommen für bestimmte Zwecke ist der Steuerpflichtige selbst in der Lage, seine steuerliche Leistungsfähigkeit zu mindern.

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.

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

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.⁹

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.*¹⁰

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 Gesellschaft und die in ihr agierenden gemeinnützigen Körperschaften. Die Finanzbehörden engen diesen Spielraum insofern et-

⁷ Vgl. Droege, S. 354 m.w.A.

⁸ Vgl. BVerfG Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655; Droege S. 354.

⁹ Vgl. Droege, S. 368 ff.

¹⁰ Vgl. BFH Urteil v. 23.11.1988 I R 11/88, BStBl. II 1989, 391, 392.

was 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 GmbHG¹¹ das zentrale gesetzliche Regelwerk. Eine grundlegende Reform, wie sie es seit Entstehen des GmbHG noch nicht gab, wurde zuletzt durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)¹² herbeigeführt. Diese Reform brachte neue Regelungen zur Kapitalaufbringung, zum Gründungsverfahren sowie zu den Pflichten der Organe in der Krise der Gesellschaft.

Ein für den Bereich der gemeinnützigen Gesellschaften besonders interessante Neuerung war die Einführung einer neuen Rechtsformvariante in Gestalt der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), die seitdem in der Praxis ihren Platz gefunden hat und sich aufgrund der erleichterten Gründung zunehmender Beliebtheit erfreut.

Mit der Reform wurde das GmbHG modernisiert und aufgrund von Vereinfachungen die Flexibilität der GmbH erhöht, gleichzeitig die Sicherheit für Gläubiger und Gesellschafter verbessert. Die wichtigsten Änderungen werden im Zuge der gesellschaftsrechtlichen Grundlegung mit berücksichtigt (vgl. dazu in Abschn. 2.1.3).

Daneben 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.

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.

Gleichwohl 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.

¹¹ Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 20.04.1892, zuletzt geändert 23.07.2013 (BGBl. I S. 2586).

¹² In Kraft getreten am 01.11.2008 (BGBl. 2008 Teil 1, S. 2026).

Andererseits ist zu konstatieren, dass die gGmbH im Rahmen der Satzungsgestaltung sehr flexibel sind und damit sowohl an verschiedene Zwecke, aber auch an die Rechtsformen Verein oder Stiftung angenähert werden können.

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.

Zwar ist die Errichtung einer gGmbH im Vergleich zur Gründung einer rechtsfähigen Stiftung nicht per Definition auf die Ewigkeit ausgerichtet, Änderungen hinsichtlich der Rechtsform erfordern gleichwohl nicht nur die notarielle Beurkundung und Anmeldungen beim Handelsregister, sondern auch Abstimmungen mit dem Finanzamt. Es ist daher anzuraten, vor der Wahl der gGmbH die Eignung für die geplante Zweckverfolgung eingehend zu prüfen.

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) 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 Unternehmergesellschaft.

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

Geeignet und weit verbreitet 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

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-Brandenburg 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.

Höchststrichterlich noch ungeklärt ist allerdings die Frage, ob die Wahrnehmung von hoheitlichen Pflichtaufgaben durch eine privatrechtliche Körperschaft als selbstlos i. S. d. § 55 AO anzusehen ist oder ob sie – wie in dieser Konstellation denkbar – im Interesse des hoheitlichen Gesellschafters erfolgt.

Das FG stellt in seiner Entscheidung darauf ab, ob die Tätigkeit als solche gemeinnützig ist – dann steht dem auch nicht entgegen, dass es sich um eine hoheitliche Pflichtaufgabe handelt.

Das Verfahren ist unter dem Az I R 17/12 beim BFH¹³ anhängig.

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

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).

¹³ FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 7.2.2012, 6 K 6068/08 EFG 2012, 1088.

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 Erwartung 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 Satzungsgestaltungen ermöglicht werden.

Andererseits birgt die größere Flexibilität der gGmbH, insbesondere nach dem Tod des Gründers/Unternehmens einen großen Vorteil, um auch 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)¹⁴ 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 Konfliktpotential sorgen.

¹⁴ Vgl. unten Abschn. 3.2.5.

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.

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“ an¹⁵.

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 weit verbreitete Erscheinungsform im sogenannten „Dritten Sektor“.¹⁶ 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

¹⁵ Keine Körperschaft im zivilrechtlichen Sinne ist die Stiftung, da diese keine Mitglieder hat.

¹⁶ Vgl. Mecking 8.1. mit Beispielen.

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 Eintragung in das Vereinsregister entgegen.¹⁷ 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.¹⁸

Die Anforderungen zur **Kapitalaufbringung** für die Gründung einer gGmbH sind überschaubar – und in der Variante der haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft 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:

- Potentiellen 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.
- 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 Patronatserklärungen, 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 Ausnahme

¹⁷ Hier aus jüngster 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. Zusammenfassend Winheller DStR 2014, 2009.

¹⁸ Siehe hierzu im Einzelnen unter Abschn. 5.3.2.

der Gesellschaften, die in ihrem Namen des Begriff Stiftung führen und in der Außenwirkung nicht deutlich als gGmbH erscheinen.¹⁹

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 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 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.

¹⁹ Vgl. zur Zulässigkeit dieser Firmierung im Einzelnen Abschn. 2.4.2.1.

1.3.2 Auslagerung des betrieblichen Bereichs

Die gGmbH gewinnt vor allem in bestehenden gemeinnützigen Strukturen an Bedeutung. Vereine und Stiftungen nutzen die Rechtsform der gGmbH, um bestimmte Tätigkeitsbereiche auszugliedern. Nicht zuletzt mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts hat das sogenannte „Endowmentverbot“ eine Lockerung erfahren, was es gemeinnützigen Trägern ermöglicht, stärker als bisher gemeinnützige Tochtergesellschaften zu gründen und mit Leben zu füllen.

Mit der Auslagerung des betrieblichen Bereichs, z. B. eines Vereins oder einer oder mehrerer öffentlich-rechtlicher 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.

1.3.2.1 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, qualifizierten **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.

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 Verselbstständigung 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.

1.3.2.2 Am Beispiel öffentlich-rechtlicher Körperschaften

Für öffentlich-rechtliche Körperschaften, insbesondere für die Gebietskörperschaften, ist die Anpassung an die immer engeren wirtschaftlichen Rahmenbedingungen eine Frage der Zahlungsfähigkeit geworden. Um den z. T. umstrittenen Trend zur Privatisierung originär staatlicher/kommunaler Aufgabenbereiche aufzuhalten, müssen sich die Körperschaften an den Marktbedingungen und auch den gesellschaftlichen Wandel anpassen. Vor allem im Bereich der Personalkosten/Altersversorgung sind die zu bewältigenden Herausforderungen – auch vor dem demographischen Hintergrund – immens.

Folgende Aspekte sprechen daher für eine Auslagerung von Betriebsteilen auf gGmbHs:

- Entlastung der Haushalte von Kommunen, ggf. auch durch Darlehenskonstruktionen realisierbar
- Reduzierung von Personalkosten (z. T. keine Bindung an BAT oder Tarifvertrag des öffentlichen Dienstes)
- Professionelles Management mit direkten Entscheidungsstrukturen statt länger bürokratischer Abstimmungswege
- Unabhängigkeit von politischem Wechsel/Neubesetzung von Posten nach Wahlen

Zu starke Ausgliederungstendenzen können andererseits auch Nachteile mit sich bringen:

- Eine weit verzweigte Struktur von Tochter und Schwestergesellschaften erfordert ein eigenes Holding -/Beteiligungsmanagement
- Dies macht eine fachlich versierte, strategisch orientierte Kontrolle durch ein entsprechendes Aufsichtsgremien erforderlich. Auch dies kann mit zusätzlichen Kosten verbunden sein (insbesondere wenn die Gremien mit Fachleuten anstatt mit Berufspolitikern besetzt werden)
- Jede gGmbH benötigt einen Geschäftsführer – je nach Ausgestaltung der Verträge kann dies zu hohen Kosten auf der Leitungsebene führen

1.3.2.3 Gestaltung einer betrieblichen Ausgliederung

1.3.2.3.1 Fallbeispiel für eine Ausgliederung

Der typische Fall einer Ausgliederung von Tätigkeitsbereichen auf eine gGmbH lässt sich am besten am Beispiel eines Vereins aufzeigen. Nachfolgend soll eine typische Konstellation vorgestellt werden, die in verschiedenen Varianten auftreten kann, und gleichwohl einige allgemeingültige Grundsätze verdeutlicht.

► **Beispiel** Der steuerbegünstigte Verein möchte einen Zweckbetrieb, der maßgeblich zur Erfüllung seiner ideellen Zwecke 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. Auch die Möglichkeit der Mittelweitergabe vom Verein an die neu gegründete Gesellschaft ist in die Satzung aufzunehmen. Diese Änderungen sollten vor Beschlussfassung mit dem Finanzamt abgestimmt werden. Insbesondere ist darauf zu achten, dass die Rücklagen für die geplante Investition hinreichend sind.

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.²⁰

► **Hinweis** Diese Variante ist in der steuerlichen Mustersatzung (vgl. Abschn. 6.1.1.1) nicht enthalten und muss in den Gesellschaftsvertrag der gGmbH gesondert aufgenommen werden.

Zum Formulierungsvorschlag siehe § 3 ASs 5 in Abschn. 6.1.1.2.

In jedem Fall ist zu prüfen, ob der Zweckbetrieb auch nach der Ausgliederung noch als Zweckbetrieb anzusehen ist, oder ggf. durch den Verlust der Unmittelbarkeit der Zweckerfüllung, zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mutiert. Weiterhin ist bei Bejahung dieser Frage zu prüfen, ob der Verein als Träger der gGmbH nach der Ausgliederung noch selbst gemeinnützige Zwecke erfüllt.

1.3.2.3.2 Personenidentität

Bei der Gestaltung der Satzung sollten nach der Ausgliederung noch weitere Aspekte berücksichtigt werden:

²⁰ Zu der Ausgestaltung von Gewinnausschüttungen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften vgl. Döring/Fischer, DB 2007, S. 1831.

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 Alleingesellschafters.

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 Geschäftsversammlungen 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

1.3.2.3.3 Probleme und Risiken bei einer Ausgliederung

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, wenn die Vorgaben der AEAO nicht berücksichtigt werden²¹, 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 sogenannte **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:

- Ein bislang als Zweckbetrieb einzustufender Tätigkeitsbereich kann alleine aufgrund der Ausgliederung zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden. Dies muss vorab geklärt werden.

²¹ Vgl. AEAO Nr. 14 ff. zu § 55.

- 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 Auslösung höherer 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. Große Sorgfalt ist hierbei aber auf die Satzungsgestaltung zu verwenden, und zwar sowohl bei der neugegründeten GmbH als auch bei der bestehenden „Mutter“ bzw. Holding in Gestalt von Verein oder Stiftung.

1.4 Rechtsformwahl: Stiftung, gGmbH, Verein

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.

Nicht selten ist die gGmbH in einer Gesamtstruktur von mehreren Verbandskörperschaften eingebunden. Die gGmbH dient hierbei als Betriebsgesellschaft. Auch die Kombination von gemeinnütziger Stiftung und gemeinnütziger GmbH hat praktische Relevanz. Hiermit lassen sich die Vorteile beider Rechtsformen miteinander verbinden.

Schließlich ist die Umwidmung einer bestehenden, gewerblichen GmbH in eine gemeinnützige GmbH eine wenngleich bisher seltenere, vor dem Hintergrund der steigenden Bedeutung des Social Entrepreneurship aber nicht zu vernachlässigende Alternative.

1.4.1 Ideelle Zweckverfolgung versus Gemeinnützigkeit

Die Anknüpfung der Rechtsform an eine bestimmte Art und Weise der Zweckverfolgung zeigt sich nicht nur im Gemeinnützigkeitsrecht, sondern auch im Zivil- und Gesellschaftsrecht.

Verein und Stiftung sind von ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung her auf eine ideelle Zweckverfolgung ausgerichtet, während die Rechtsform der GmbH die wirtschaftliche Betätigung und die korrespondierenden Schutzmechanismen (Publizitätspflichten, Gläubigerschutz, Haftung der Geschäftsführung) impliziert.

Die Vorstände von Stiftung und Verein sind nach dem gesetzlichen Leitbild – und zwar unabhängig von der Anerkennung als gemeinnützig – kraft gesetzlicher Regelung **unentgeltlich** tätig, sofern die Satzung nicht ausdrücklich eine Entgeltlichkeit zumindest vorbehält (§ 27 Abs. 3 S. 2 BGB). Hiermit korrespondiert die **Haftungsbeschränkung** für unentgeltlich (bzw. nur mit der Ehrenamtsentschädigung) vergütete Vorstände und Organmitglieder von Stiftungen und Vereinen, § 31a Abs. 1 BGB.

Diese Grundsätze verdeutlichen, dass die Rechtsformwahl auch immer besondere Regelungsbedürfnisse nach sich zieht, wenn man die den Rechtsformen vom Gesetzgeber zugeschriebenen Rechtsfolgen abweichend regeln möchte.

Allerdings ist hierbei zu beachten, dass nicht jede der relevanten Vorschriften dispositiv ist. Insbesondere jene Regelungen, die einen Schutz im Außenverhältnis zugunsten Dritter gewährleisten sollen, sind meist zwingendes Recht, was die Wahlmöglichkeiten in der Ausgestaltung beschränkt.

Diese unabdingbaren Schutzmechanismen korrespondieren mit einer besonderen Außenwirkung: Ein Geschäftsführer einer gGmbH hat im allgemeinen (laienhaften) Verständnis eine andere Verantwortung als ein Vereinsvorstand – und das, obwohl viele Vereine erhebliches Vermögen verwalten und aktiv unternehmerisch tätig sind.

1.4.2 Gesellschaftsrechtliche Abgrenzung Verein, GmbH, Stiftung

Der eingetragene Verein, die rechtsfähige Stiftung und die GmbH lassen sich unter zwei Oberbegriffe fassen: Im steuerrechtlichen Sinne sind sie Körperschaften und damit 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.

An die Entstehung sind bei allen drei Rechtsformen neben der rechtsgeschäftlichen Errichtung besondere Entstehungsvoraussetzungen geknüpft:

- beim rechtsfähigen Verein (e. V.) die Eintragung ins Vereinsregister;
- bei der Stiftung die staatliche Anerkennung;
- 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.

	Verein	Rechtsfähige Stiftung	GmbH/UG (haftungsbeschränkt)
Rechtliche Voraussetzungen zur Errichtung	Satzung Kein Mindestkapital mindestens sieben Gründer	Satzung Stiftungsvermögen aus dessen Erträgen dauerhaft die Stiftungszwecke erfüllt werden können, mindestens 50.000 € bis 100.000 €	Gesellschaftsvertrag Mindeststammkapital 25.000 € Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt): Mindestkapital 1 €
Gründungsakt	Mitgliederversammlung Eintragung im Vereinsregister	Stiftungsgeschäft Anerkennung durch Stiftungsaufsichtsbehörde	Notarielle Beurkundung Eintragung im Handelsregister
Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen bei Gründung	Höchstbetrag: 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Zuwendenden	Verbrauchsstiftung: 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Zuwendenden Zuwendung in den Vermögensstock der Stiftung (Zustiftung) im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren bis zu insgesamt 1 Mio € abzugsfähig. Ehepartner: 2 Mio €.	Stammkapital nur abzugsfähig, wenn auf Rückgewähr verzichtet wird Höchstbetrag: 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Zuwendenden

1.4.2.1 Willensbildung

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

1.4.2.1.1 Eingetragener Verein (e. V.)

Kennzeichnend für den e. V. als rechtsfähigem „Idealverein“ ist seine nichtwirtschaftliche Zielsetzung, was nicht zu verwechseln ist mit ideeller oder gemeinnütziger Zwecksetzung. Beides kann, muss aber nicht einhergehen.

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, weil die pluralistische Willensbildung im Widerspruch zum Erfordernis stringenter Entscheidungsprozesse steht. Zudem wirft eine über einen Nebenzweck hinausgehende wirtschaftliche Betätigung

eines Vereins vielfältige Fragen im Spannungsfeld zwischen Vereins- und Gesellschaftsrecht auf.²²

1.4.2.1.2 Gemeinnützige 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 von ihrem gesetzlichen Leitbild her die Elemente der Dauerhaftigkeit und der Kontinuität.²³

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 Abschn. 2.2.1).

1.4.2.1.3 Rechtsfähige Stiftung

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 anzunähern²⁴, nach geltendem Recht bzw. ganz herrschender Meinung widerspricht dies aber den stiftungsrechtlichen Grundprinzipien.²⁵

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.²⁶ Das macht die Stiftung im Vergleich zu Verein und GmbH zwar einerseits zur idealen Rechtsform zur Gewährleistung einer dauerhaften Erfüllung einmal angeordneter Zwecke. Andererseits wird die Stiftung aber auch zu unflexibel, um auf veränderte Umstände zu reagieren und ihre Zwecke hieran anzupassen. Vor allem besteht die Gefahr, dass nach dem Ableben der Stifter und ggf. der persönlich eingesetzten Vorstände die Stiftung nicht mehr mit dem erforderlichen Engagement fortgeführt wird und dadurch faktisch notleidend wird, auch wenn noch Mittel vorhanden sind.²⁷

²² Vgl. Reuter, in MünchKomm BGB §§ 21, 22 Rz. 4 ff.; Winheller DStR 2014, 2009.

²³ Zur Möglichkeit der stiftungsähnlichen Ausgestaltung der gGmbH siehe in Abschn. 1.4.4.4.

²⁴ Vgl. nur Burgard, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, 2006.

²⁵ Rawert in: BGB-Staudinger, § 85 Rz. 8; Reuter in MünchKomm-BGB § 85 Rz. 2.

²⁶ Weidmann, Stiftung und Testamentsvollstreckung, 2009.

²⁷ Vgl. dazu eingehend Rawert/Hüttemann, ZIP 2013, S. 2136.

1.4.2.2 Geschäftsführung und Vertretung

Die gesetzlich als Regelfall 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 erste Vorstand wird meist direkt von den Stiftern ernannt, alle folgenden durch Ernennung des Aufsichtsgremiums oder Kooptation innerhalb des Vorstands.

Der GmbH-Geschäftsführer unterliegt hingegen den Weisungen der Gesellschafter, wobei nur der Geschäftsführer vertretungsberechtigt ist. Der Geschäftsführer muss nicht zwingend auch Gesellschafter sein (Fremdgeschäftsführer) und umgekehrt kann selbst ein Mehrheitsgesellschafter ohne Geschäftsführungsbefugnis die GmbH nicht wirksam nach außen vertreten.

Vertretungsorgan beim Verein ist der Vorstand. Für die Bestellung des Vorstands ist regelmäßig die Mitgliederversammlung zuständig, sofern die Satzung nichts Abweichendes regelt, § 27 BGB; sie erfolgt durch Wahl und Annahme durch den Gewählten.

Die Bestellung als Organ und das Anstellungsverhältnis sind in allen drei Rechtsformen voneinander zu trennen.

Ein für die Rechtsformwahl relevanter Vorteil der GmbH kann auch in den klaren Vertretungsregeln im GmbH-Gesetz in Verbindung mit dem Publizitätsgrundsatz gesehen werden. Diese führen im Rechtsverkehr zu großer Rechtssicherheit, da ein Blick in das Handelsregister, der auch auf elektronischem Wege jederzeit möglich ist²⁸, zu Klarheit und Sicherheit über den zum Vertragsabschluss befugten Vertretungsberechtigten führt. Bei Vereinen erfolgt ebenfalls die Anmeldung ins Vereinsregister. Nur bei Stiftungen ist die Organstellung – in Ermangelung eines Stiftungsregisters – nur aus der von den Stiftungsbehörden ausgestellten Vertretungsbescheinigung ersichtlich, die jedoch nicht immer den aktuellen Stand dokumentiert.

1.4.2.3 Haftung

1.4.2.3.1 Haftung des Vertretungsorgans

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 ist allerdings die Haftung gegenüber Gläubigern im Zusammenhang mit der Insolvenzantragspflicht, die aber auch Gesellschafter in bestimmten

²⁸ www.unternehmensregister.de

Konstellationen trifft (vgl. Abschn. 3.5.2.3). Im Innenverhältnis haftet der Geschäftsführer der gGmbH für Verstöße gegen seine Sorgfaltspflichten aus dem Geschäftsführeransetzungsvertrag.

Der Vorstand des Vereins haftet nach Maßgabe des § 280 BGB für schuldhafte Pflichtverletzungen gegenüber dem Verein. Es gilt der Sorgfalthmaßstab 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. Eine Einschränkung ergibt sich aus § 31a BGB bei ehrenamtlicher Tätigkeit.

Die GmbH bietet den Gesellschaftern die Möglichkeit, dieses Risiko mittels einer Fremdgeschäftsführung, idealerweise mit fachspezifischem, betriebswirtschaftlichem Know-how, 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.

1.4.2.3.2 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 die 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/risikanten 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.

1.4.3 Vermögensausstattung und Vermögensbindung

Die Vermögensausstattung ist ein weiterer Aspekt bei der Wahl der geeigneten Rechtsform.

Ist kein nennenswertes Vermögen vorhanden und lebt die Verwirklichung der Satzungszwecke hauptsächlich vom persönlichen Engagement der Gründer, ist der Verein sicherlich die geeignete Rechtsform. Obgleich ein Trend zu verzeichnen ist, auch derartiges persönlich geprägtes Engagement in Form einer Stiftung auszuführen (z. B. der vielen neu gegründeten Bürgerstiftungen).

Die Variante der Unternehmungsgesellschaft, die ebenfalls ohne nennenswertes Kapital gegründet werden kann, hat hingegen aufgrund der noch recht unbekannten Rechtsformvariante einige Nachteile im Hinblick auf die Akzeptanz bzw. Reputation.

Die Gründung einer gGmbH geht mit einer Stammkapitaleinlage von mind. 12.500 EUR (Einzahlung hälftiges Stammkapitel) einher. Eine Stiftung wird hingegen in der Regel nur mit wesentlich höheren Gründungsbeträgen anerkannt, denn infolge der grundsätzlichen Pflicht zur Erhaltung des Stiftungsvermögens ergibt sich eine gewisse Abhängigkeit von Zinsen/Dividendenerträgen.

Einen etwas anderen Trend setzt hier die Anerkennung der Verbrauchsstiftung (§ 81 Abs. 1 S 2 BGB). Das gestiftete Vermögen kann während eines Zeitraums von mindestens zehn Jahren für die Stiftungszwecke verwendet werden. Dadurch kann die Frage der Erhaltung des eingebrachten Vermögens, die bislang ein mögliches Argument gegen die Stiftung und für die gGmbH war, wieder Rechtsform-offen entschieden werden.

Insbesondere hinsichtlich des Steuerabzugs werden gGmbH und Verbrauchsstiftung (zumindest bislang) gleich behandelt, denn das zum Verbrauch bestimmte Kapital nimmt – ebenso wenig wie die Stammkapitaleinlage – an dem erhöhten Sonderausgabenabzug (bis 1 Mio. EUR pro Stifter bzw. 2 Mio. EUR bei Ehegatten) teil. Auch Spenden in den Vermögensstock einer Verbrauchsstiftung nehmen grundsätzlich nicht an der besonderen Abzugsregelung des § 10b Abs. 1 EStG teil, sondern stellen lediglich eine normale „Spende“ dar. Bei der gGmbH ist die Zahlung in das Stammkapital gänzlich nicht abzugsfähig, außer die Gesellschafter verzichten auf die Rückerstattung.

Nicht zuletzt die Einführung eines „Anerkennungsverfahrens“ für gemeinnützige Körperschaften führt zu einer Vereinheitlichung auf steuerlicher Ebene – während die Stiftungen bei ihrer Anerkennung als rechtsfähig durch die Landesstiftungsbehörden stets einer ausführlichen Prüfung durch die Finanzämter unterzogen worden sind und die Anerkennung i. d. R. erst erfolgte, wenn eine positive Vorabmitteilung der Finanzbehörde vorlag, besteht nunmehr für alle gemeinnützigen Körperschaften ein neues Verfahren zu Überprüfung der satzungsmäßigen Voraussetzungen, mit dem die Einhaltung der §§ 51, 59, 60, 61 AO geprüft wird (§ 60a AO). Damit wird die bisherige vorläufige Bescheinigung von einem bindenden Verwaltungsakt abgelöst. Dies bringt Rechtssicherheit sowohl für die gemeinnützige Organisation, als auch für deren Gründer und potentielle Spender²⁹.

²⁹ Zur Gewährleistung des Spendenabzugs vgl. Abschn. 5.3.2.

Das Konzept der Vermögenserhaltung kann auch bei **Finanzierungsfragen/Kreditaufnahme** relevant werden.

Zunächst ist eine eigentliche Selbstverständlichkeit noch einmal grundsätzlich zu benennen: Auch gemeinnützige Organisationen/Körperschaften können z. B. zur Finanzierung von Investitionen oder Erfüllung ihrer Zwecke Darlehensmittel aufnehmen.

Bei der Kreditvergabe an eine gGmbH hängt deren Kreditwürdigkeit maßgeblich von ihrer Tätigkeit und ihrer finanziellen Ausstattung ab. Verlangt das finanzierende Kreditinstitut eine persönliche Mithaftung der Gesellschafter ist fraglich, ob diese Haftungsübernahme entgolten werden kann, da die Gesellschafter das übernommene Risiko nicht über die Gewinnausschüttung kompensiert bekommen, sofern sie nicht ihrerseits gemeinnützig sind.

Eine Haftungskompensation an mithaftende Gesellschafter kann unserer Einschätzung nach im Rahmen marktüblicher Bedingungen erfolgen, d. h. in Höhe eines Risikoaufschlags, den Kreditinstitute bei geringerer Besicherung ansetzen würden oder in Höhe der Kosten eines Bankavals. Eine vorherige Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt ist jedoch zu empfehlen.

1.4.4 Grundzüge der rechtsfähigen Stiftung

Die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung bedeutet, sich endgültig des einzubringenden Vermögens zu entäußern. Diese dauerhafte Entäußerung resultiert dabei nicht in erster Linie aus dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsatz der Vermögensbindung, sondern aus dem stiftungsrechtlichen Grundsatz, dass der Stifter sich vollständig und dauerhaft von dem gestifteten Vermögen trennt.

Da der Stifter keine Vermögensrechte an der Stiftung zurückbehält, kann er die einmal getroffene Entscheidung der Stiftungsgründung nicht mehr revidieren. Dies gilt in dieser Absolutheit zumindest für die gemeinnützige Stiftung, bei der ein Vorbehalt in der Satzung, der eine Auflösung mit Rückführung der Stiftungsmittel an die Stifter vorsieht, nicht zugelassen wird.

Wegen dieser Endgültigkeit entscheiden sich viele potentielle Stifter zunächst für die Variante der gemeinnützigen GmbH. Im Vergleich zur Stiftung bietet sie folgende Vorteile:

- Beibehaltung einer für die Unternehmensführung geeigneten Rechtsform
- Möglichkeit der Auflösung der Vermögensbindung durch Gesellschaftsbeschluss (unter Inkaufnahme der steuerlichen Konsequenzen, daher mindestens 10 Jahre Haltefrist zu empfehlen)
- Rückführung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter
- Änderung des Zweckes und dadurch Möglichkeit der Anpassung an veränderte Umstände

- Einflussnahme des Gesellschafters auf die laufende Geschäftstätigkeit (bei der Stiftung kann sich der Stifter aufgrund der strengen Satzungsbindung nur sehr eingeschränkt und nur über die Funktion als Vorstand gewissen Einfluss vorbehalten)
- Keine Pflicht zur Erhaltung des Gesellschaftsvermögens (vgl. zur Rücklagenbildung Abschn. 5.2.1.4.3)

Nicht selten werden Satzungen dahingehend ausgestaltet, dass die vom Unternehmer zu seinen Lebzeiten für sich selbst beanspruchte Einflussmöglichkeit nach seinem Tod nicht auf die Nachfolger übergeht, sondern die eigenen Vorstellungen und Ziele manifestiert werden sollen. Teilweise steht auch ein geeigneter Nachfolger nicht zur Verfügung. In dieser Situation bietet es sich an, die Aktivitäten und Ziele der gGmbH in einer anderen Rechtsform fortzusetzen – entweder in Form einer neu gegründeten rechtsfähigen Stiftung oder durch Einbringung in eine bestehende Stiftung.

1.4.4.1 Lebzeitige Stiftungsgründung

Die Gründung einer rechtsfähigen Stiftung zu Lebzeiten hat viele Vorteile. Der Stifter kann sowohl den Gründungsprozess als auch die Entwicklung der Anlaufphase der Stiftung persönlich begleiten. Möchte der Stifter zu Lebzeiten nur die Stiftungserrichtung begleiten, ohne bereits wesentliches Vermögen einzubringen, besteht die Möglichkeit einer sog. **Anstiftung**. Die endgültige Vermögensausstattung erhält die dann schon bestehende Stiftung erst im Wege der Verfügung von Todes wegen.

Die lebzeitige Stiftungserrichtung erfolgt durch einseitige Willenserklärung, in der Praxis häufig durch notarielle Beurkundung. Der Stifter erklärt im Stiftungsgeschäft, eine rechtsfähige Stiftung errichten zu wollen, die einen bestimmten Zweck verfolgt. Die Auswahl der Zwecke ist stiftungsrechtlich nicht begrenzt; alle Zwecke, die nicht das Gemeinwohl gefährden, sind zulässig. Die gemeinnützige Stiftung kann die in den §§ 52 ff. AO enumerativ aufgezählten Zwecke verfolgen.

Der Stifter kann sich im Stiftungsgeschäft eine Änderung des Stiftungszweckes zu seinen Lebzeiten vorbehalten; er sollte hierbei möglichst schon Ersatzzwecke angeben.

Der Formulierung des Stiftungszweckes ist besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Es ist dringend davon abzuraten, die in der Satzung der gemeinnützigen GmbH formulierten Zwecke einfach ungeprüft zu übernehmen. Denn die Änderung der satzungsmäßigen Zwecke ist bei der rechtsfähigen Stiftung nur unter sehr engen Voraussetzungen und mit Zustimmung der Stiftungsaufsichtsbehörden möglich. Viele Landesstiftungsgesetze enthalten Regelungen, wonach eine Zweckänderung nur bei wesentlicher Änderung der Verhältnisse statthaft ist.

► **Hinweis** Das lebzeitige Stiftungsgeschäft ist eine einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung und bedarf gem. § 81 Abs. 1 BGB nur der schriftlichen Form nach Maßgabe des § 126 BGB. Notarielle Beurkundung ist grundsätzlich nicht erforderlich.

Bei der Einbringung von Anteilen an einer gGmbH sollte das Stiftungsgeschäft allerdings wegen der Regelung des § 15 Abs. 3 GmbHG unbedingt notariell beurkundet werden. Gleiches gilt bei Ausstattung der Stiftung mit Immobilienvermögen wegen § 311b BGB.

1.4.4.2 Errichtung einer Stiftung von Todes wegen

Die dargestellte Motivation einer Manifestierung der gemeinnützigen Zielsetzung nach dem Tode kann Anlass sein, erst im Wege einer letztwilligen Verfügung die Stiftungserrichtung anzuordnen. Die Möglichkeit einer Stiftungserrichtung von Todes wegen ist gesetzlich in § 83 BGB verankert. Das Stiftungsgeschäft kann danach Bestandteil des Testaments oder Erbvertrags sein und unterliegt somit den entsprechenden erbrechtlichen Formvorschriften. Damit besteht im Falle des Testaments die Möglichkeit der handschriftlichen oder notariellen Errichtung. Ein Erbvertrag kann nur im Wege der notariellen Beurkundung geschlossen werden.

Nachteil der letztwilligen Stiftungserrichtung ist die fehlende Einflussmöglichkeit des Stifters auf das Gelingen seiner Stiftungsgründung. Als flankierende Maßnahme ist hier unbedingt die Anordnung von **Testamentsvollstreckung** in Form einer Abwicklungsvollstreckung (d. h. keine Dauertestamentsvollstreckung) zu empfehlen.³⁰ Stellt die Beteiligung an der gGmbH das wesentliche Vermögen des Stifters dar, sollte auch über (gegenständlich beschränkte) **Pflichtteilsverzichtsverträge** der erbberechtigten Familienmitglieder nachgedacht werden. Gelingt dies nicht, ist der **offene Dialog mit potentiell Anspruchsberechtigten** über die Motive der Stiftungsgründung so manchen aufwendigen Pflichtteilsvermeidungsstrategien vorzuziehen.

Der Übergang des Vermögens der gemeinnützigen GmbH auf eine gemeinnützige Stiftung muss nicht nur testamentarisch angeordnet werden, sondern auch im Gesellschaftsvertrag der gGmbH verankert werden.

► **Hinweis** Die letztwillige Stiftungserrichtung muss bei Einbringung von Anteilen an einer gGmbH nicht zwingend notariell beurkundet werden, es genügt hierfür ebenfalls die Testamentsform des § 2247 BGB, d. h. handschriftliche Erstellung und Unterzeichnung durch den Erblasser und Stifter. Die Satzung sollte jedoch ebenfalls der Testamentsform genügen, d. h. handschriftlich verfasst sein.

1.4.4.3 Vergleich gGmbH und gemeinnützige Stiftung

Gemeinnützige GmbH

- Die gGmbH verbindet die größtmögliche Flexibilität mit den Möglichkeiten der steuerbegünstigten Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke.
- Im Gegensatz zur Stiftung bürgerlichen Rechts handelt es sich bei der gemeinnützigen GmbH um eine Körperschaft und gesellschaftsrechtlich um eine normale Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter die Anteile halten und im Rahmen der Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung strategische Lenkungsentscheidungen treffen können.

³⁰ Vgl. hierzu ausführlich Weidmann, Stiftung und Testamentsvollstreckung, 2009.

- 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. Das Nennkapital ist – von der Ausnahme einer dafür erteilten Zuwendungsbescheinigung abgesehen – nicht gemeinnützigkeitsrechtlich gebunden.
- Die gGmbH unterliegt nicht der staatlichen Aufsicht – dies bedeutet zwar mehr Unabhängigkeit, gleichzeitig verfügt die gGmbH 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.

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 grundsätzlich³¹ 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.

1.4.4.4 Die gemeinnützige Stiftungs-GmbH als Kombinationsmodell

1.4.4.4.1 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 Abschn. 1.4.4.4.3.).

³¹ Ausnahme: Verbrauchsstiftung, deren Zulässigkeit mittlerweile durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz bundeseinheitlich geregelt ist (während bisher die Akzeptanz in den Stiftungsbehörden der Bundesländer sehr unterschiedlich war).

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 25.000 Euro liegt.

Einige Registergerichte verweigern allerdings die Eintragung einer Stiftungs-GmbH in das Handelsregister unter Hinweis auf eine mögliche Irreführung. Dem ist entgegenzutreten, da zum einen die Bezeichnung *Stiftung* nicht auf eine bestimmte Rechtsform beschränkt ist (vgl. sogleich unter Abschn. 1.4.4.4.3) und der erforderliche Rechtsformzusatz GmbH die relevanten Unterscheidungskriterien hinreichend deutlich abbildet.

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

1.4.4.4.2 Vorteile von Stiftung und GmbH verbinden

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

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

Die **Dauerhaftigkeit 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.³²

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 Bezug auf die Bewahrung des Stifterwillens.

³² Hachenburg/Ulmer § 60 Rn. 1; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 9.

1.4.4.4.3 Firmenrechtliche Zulässigkeit des Stiftungs-Begriffs

Der Begriff der Stiftung ist nicht der rechtsfähigen Stiftung im Sinne des § 80 BGB vorbehalten. So dürfen unselbstständige (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.³³

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.

1.5 Die gGmbH im gemeinnützigen Verbund mit der rechtsfähigen Stiftung als Dachorganisation

Die rechtsfähige Stiftung eignet sich in besonderer Weise als Gesellschafterin einer gGmbH. Die Stiftung kann auch als Holding für mehrere GmbHs (sowohl gemeinnützige als auch privatnützige) fungieren.³⁴ 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.

³³ 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.

³⁴ Siehe auch, Mecking 8.4.3.