



Wegweiser zu Rechts- formen und der Gemeinnützigkeit in der Diakonie

Inhalt

3	Vorwort
4	Rechts- und Organisationsformen in der Diakonie
5	1. Auswahl der passenden Rechtsform
	1.1 Subjektive Auswahlkriterien der Rechtsform
	1.2 Rechtliche Auswahlkriterien der Rechtsform
	1.2.1 Haftung
	1.2.2 Gründungsaufwand und Vermögen
	1.2.3 Eigentümerstellung und Einflussnahme auf die Geschäftsführung
	1.2.4 Lebensdauer und Auflösung
11	2. Gemeinnützigkeit/Steuerbegünstigung
	2.1 Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit
	2.1.1 Ideeller Bereich/Zweckbetrieb
	2.1.2 Vermögensverwaltung
	2.1.3 Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Gemeinnützigkeit
	2.2 Steuerlich unschädliche Betätigungen der gemeinnützigen Körperschaft
	2.2.1 Mittelweitergabe nach § 58 Ziff. 1 AO
	2.2.2 Mittelweitergabe nach § 58 Ziff. 3 AO
	2.2.3 Zurverfügungstellung von Arbeitskräften und Überlassung von Räumen nach § 58 Ziff. 4 und 5 AO
	2.3 Umsatzsteuer
15	3. Abschluss
15	4. Autor:innen
16	Checkliste Rechts-/Organisationsform und Kooperationen
19	Impressum

Vorwort

Die gemeinnützigen Einrichtungen in der Diakonie haben in ihrer täglichen Arbeit mit hilfsbedürftigen Menschen und Projekten eine Vielzahl von sich laufend ändernden Rechtsvorschriften zu beachten. Hierzu gehören auch Fragen des Gesellschaftsrechts sowie Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts. Beide bestimmen die rechtlichen Strukturen des gemeinnützigen Sozialunternehmens. In der Diakonie bestehen privatrechtliche, aber auch öffentlich-rechtliche Rechts- und Organisationsformen.

Stehen gemeinnützige Träger und Einrichtungen vor der strategischen Aufgabe, neue Aufgaben zu übernehmen oder wollen sie – dauerhaft oder nur für einen begrenzten Zeitraum – mit anderen Partnern z. B. bei der gemeinsamen Entwicklung von sozialen Innovationen im Rahmen eines Projektes kooperieren, stellen sich eine Reihe von rechtlichen und wirtschaftlichen Fragen.

Der im Zentrum Recht und Wirtschaft der Diakonie Deutschland gemeinsam erarbeitete Wegweiser zu Rechtsformen und der Gemeinnützigkeit unterstützt Sie bei den zu treffenden Entscheidungen, welche Rechtsform für die Umsetzung Ihres jeweiligen Ziels am besten geeignet ist. Vor- und Nachteile der betreffenden Rechtsformen werden dargestellt an wichtigen Entscheidungskriterien wie Gründungsaufwand, Einflussnahme-Möglichkeiten, Haftung und Flexibilität in der Finanzierung. Das Gemeinnützigkeitsrecht hat häufig Einfluss auf Entscheidungen, insbesondere im Management eines diakonischen Sozialunternehmens.

Rechtliche, ökonomische und personelle Kriterien können bei der Weiterentwicklung der Geschäftsstrategie und geschäftspolitischen Einzelfallentscheidungen nicht isoliert betrachtet werden. Sie stehen vielmehr in

einer mitunter komplexen Wechselwirkung zueinander. Daher bestimmen die Rechtsform und die Gemeinnützigkeit maßgeblich die formelle Aufbauorganisation, Organisationsverfassung und Kultur einer diakonischen Einrichtung.

Der „Wegweiser zu Rechtsformen und der Gemeinnützigkeit in der Diakonie“ soll praktische Handlungsempfehlungen geben. Auf die vertiefende Darstellung juristischer Einzelheiten wurde verzichtet. Er ist zur Unterstützung all jener gedacht, die planen, ein Unternehmen zu gründen beziehungsweise die Verantwortung in einem gemeinnützigen Sozialunternehmen tragen. Ergibt Anregungen, die in der notwendigen juristischen Einzelfallberatung zu vertiefen sind.

Der Wegweiser zu Rechtsformen und der Gemeinnützigkeit in der Diakonie

- knüpft an die rechtlichen Ergebnisse des BMFSFJ-Projektes aus dem Jahr 2020 „Rechtsrahmen Digitalisierung“ <https://www.diakonie.de/journal/rechtsrahmen-digitalisierung> und ergänzt die beiden strategischen Handreichungen des Lenkungsausschusses Recht und Wirtschaft
- „Ergänzende Finanzierung diakonischer Unternehmen im Wettbewerb“ <https://www.diakonie.de/diakonie-texte/012019-ergaenzende-finanzierung-diakonischer-unternehmen-im-wettbewerb.de>



Dr. Kruttschnitt



Dr. Sasserath-Alberti

Rechts- und Organisationsformen in der Diakonie

Die diakonischen Aufgaben werden durch Unternehmen in verschiedenen Rechtsformen erfüllt. Je nach Aufgabe muss und kann eine angemessene Form gefunden werden. Auch bei neu entstehenden Aufgaben kann es möglich sein, im Rahmen einer bestehenden Organisation ohne weitere erhebliche Veränderungen etwa ein „Projekt“ in einer neuen Organisationsform aufzusetzen. Der für einen erfolgreichen und **nachhaltigen Betrieb** vorauszusetzende Aufwand darf aber **weder in finanzieller noch in personeller Hinsicht unterschätzt** werden. Schon das Aufsetzen einer Lösung kann so anspruchsvoll sein, dass es die Möglichkeiten der bestehenden Struktur überfordert. Darüber hinaus ist immer zu bedenken, dass der **langfristige Erfolg** eines Projekts auch dadurch bestimmt

wird, wie gut die Rechtsform zu der Aufgabe passt und sich an bevorstehende Änderungen anpassen lässt, also insbesondere an die sich **verändernden Bedingungen** und Ansprüche angepasst wird. Eine gute Bestandsaufnahme, Zielbestimmung und Planung sind elementar und können zur Entscheidung für die eine oder andere Rechtsform führen.

Es kann sich in diesem Zusammenhang anbieten, Erstellung und/oder Betrieb einer neuen Aufgabe **in eine eigene Organisation auszugliedern**. Dabei stellen sich Fragen zur Rechtsform der Organisation. Die in der Sozialwirtschaft anzutreffenden Rechts- und Organisationsformen sind vielfältig und unterliegen einem stetigen Wandel.

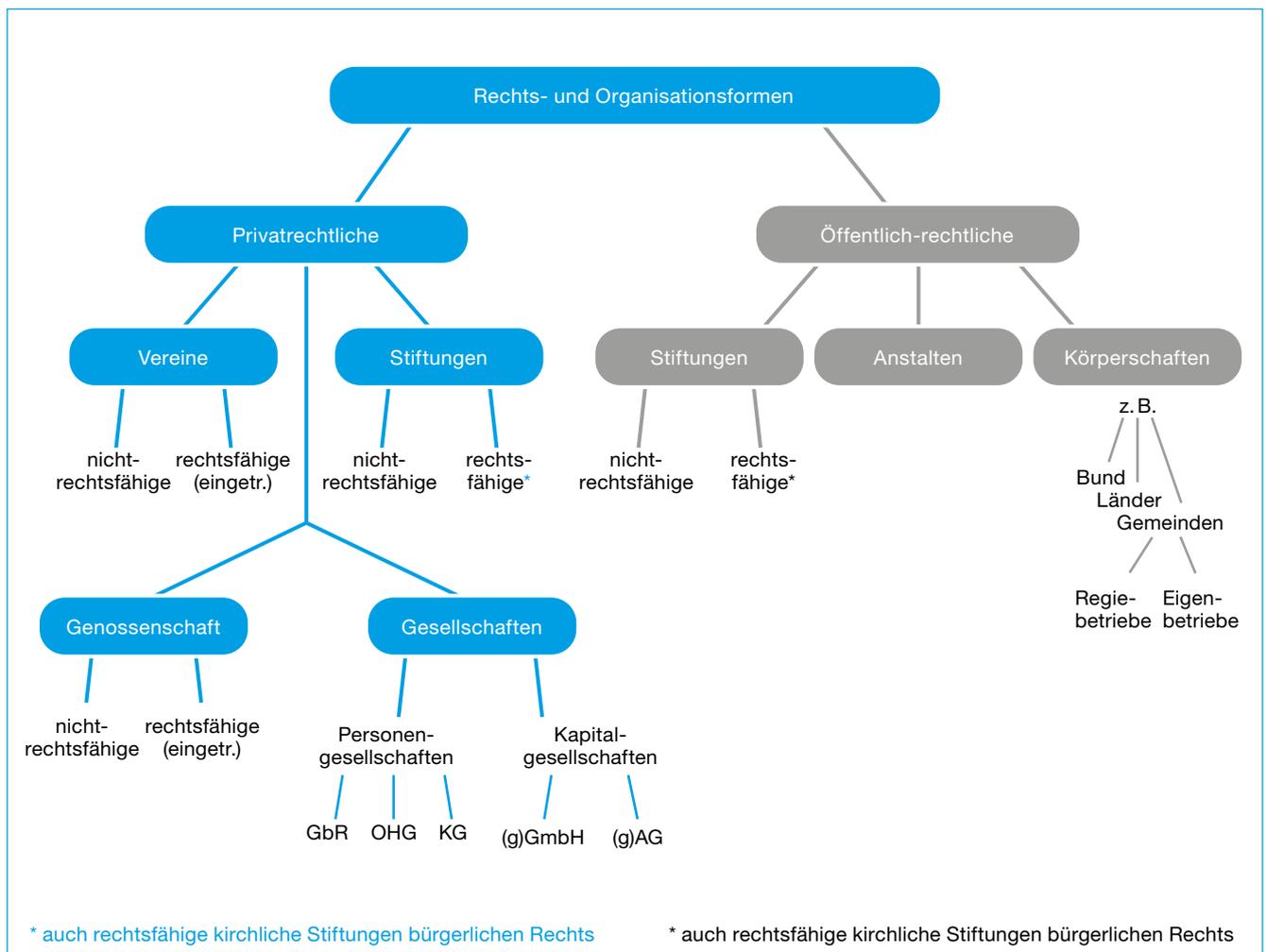


Fig. 1: Gesamtübersicht der Rechts- und Organisationsformen

1. Auswahl der passenden Rechtsform

Die passende Rechtsform kann nur ausgewählt werden, wenn alle wesentlichen Parameter bekannt sind. Daher kann hier nur im Allgemeinen eine gewisse Orientierung gegeben werden.¹ Diese kann die **Beratung im Einzelfall** aber nicht ersetzen.

Insbesondere dann, wenn eine Kooperation zwischen verschiedenen gemeinnützigen Organisationen in eine passende Rechtsform eingekleidet werden soll, ist mit Vorsicht vorzugehen.

1.1 Subjektive Auswahlkriterien der Rechtsform

Hinsichtlich der Aufgaben und Tätigkeiten unterliegen die Stiftung, der Verein und die GmbH sowie die Personengesellschaften GbR, OHG und KG, die AG und die Genossenschaft jeweils **in gleicher Weise** den Maßstäben der §§ 51 ff. AO über steuerbegünstigte Zwecke, die jeweils zwingend einzuhalten sind.

Da der Begriff der **Stiftung** häufig **positiv** bewertet wird, entscheiden sich mitunter Gründungen für diese Rechtsform, ohne besonderes Augenmerk auf die juristischen Konsequenzen gelegt zu haben. Die Verselbständigung des Stiftungsvermögens bedingt den weitgehenden Verlust der Möglichkeit der Einflussnahme auf den Zweck der Stiftung, spätere Korrekturen sind nur eingeschränkt möglich. Eine Stiftung kommt daher in Betracht, wenn sie sich aufgrund der Vermögenssituation anbietet, wenn also eine Stifterin/ein Stifter gerade die in Betracht kommende Lösung finanzieren möchte. Aufgrund der regelmäßig hohen Anfangsinvestition bei Projekten, wie zum Beispiel Bauvorhaben, käme gegebenenfalls eine **Verbrauchsstiftung** oder die Stiftung eines Grundstocks für den fortdauernden Betrieb mitsamt der zusätzlichen Spende des notwendigen Anfangskapitals in Betracht.

Die mittlerweile mögliche Gründung einer **gGmbH** hat die Praxis bereits stark bereichert. Nicht wenige entscheiden sich mittlerweile hierfür. Die **Satzung** der gGmbH kann so gestaltet werden, dass eine Änderung des Zwecks nur unter **besonderen Bedingungen** möglich ist. Damit kann die gGmbH funktional einer Stiftung angenähert werden. Allerdings findet das Stiftungsrecht auf eine Stiftungs-gGmbH keine Anwendung. Auch untersteht sie nicht der staatlichen Stiftungsauf-

sicht, sondern wird wie jede GmbH nach den Regeln des GmbH-Gesetzes errichtet und zu führen sein.

Zukünftig wird es möglicherweise noch die **GmbH mit gebundenem Vermögen** als Rechtsform geben, die den Erhalt des Stammkapitals ähnlich wie bei einer Stiftung, aber mit der Flexibilität einer GmbH ermöglichen soll. Dies bleibt aber abzuwarten.

Auch die Rechtsform des **eingetragenen Vereins** (e.V.), die die am häufigsten gewählte Art der Neugründungen im diakonischen Bereich beschreibt, ist, schon aufgrund der Mitspracherechte der Vereinsmitglieder, positiv besetzt.

Für einen Verein gilt, dass dieser bei Gründung **derart mit Vermögen ausgestattet** sein sollte, dass die Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks zumindest für einen gewissen Zeitraum, gegebenenfalls bis zur Generierung regelmäßiger Beiträge beziehungsweise anderer Einnahmen, gesichert ist.

Ähnliches gilt für eine Stiftung, deren Dotationskapital gesetzlich ebenfalls nicht festgeschrieben ist. Die Stiftungsbehörden der Länder und gegebenenfalls der Kirchen bei kirchlichen Stiftungen überprüfen die Vermögensausstattung der Stiftung allerdings regelmäßig anhand einer **Mittel-Zweck-Relation**, nach der der Zweck einer Stiftung mit dem Stiftungsvermögen nachhaltig und dauerhaft erfüllbar erscheinen muss. Art und Umfang des Stiftungsvermögens müssen so gewählt werden, dass der Stiftungszweck aus den normalerweise erzielbaren Erträgen – auch unter Berücksichtigung üblicher Geldwertentwicklung – dauerhaft zu verwirklichen ist.

Dies ist derzeit aufgrund der Zinssituation nur schwer möglich. Besser geeignet für zeitlich begrenzte Projekte ist daher die **Verbrauchsstiftung**, bei der die Erfüllung des Stiftungszweckes und der Verbrauch des Stiftungsvermögens innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erfolgt. Auch hier muss die Stiftungsaufsicht die Satzung und damit den Stiftungszweck und die Zweck-Mittel Relation prüfen und genehmigen.

Für die Gründung von **Personengesellschaften** ist kein Gründungskapital vorgeschrieben, so dass hier die Gründung zunächst am schnellsten und einfachsten möglich ist. Die Gefahren bestehen hier aber in der persönlichen Haftung.

¹ Vgl. ergänzend auch die Darstellung einiger Auswahlkriterien auf der Existenzgründerseite der Bundesregierung (BMWi): https://www.existenzgruender.de/SharedDocs/Downloads/DE/Checklisten-Uebersichten/Recht-Verhandlungsgespraech/01_uebersicht-Rechtsformen.pdf?__blob=publicationFile (zuletzt abgerufen am 19.05.2021).

1.2 Rechtliche Auswahlkriterien der Rechtsform

Daher kann nur in Kenntnis der genauen Sachlage des Einzelfalls eine Abwägung aller in Betracht kommenden Rechtsformen erfolgen. Erste Orientierungspunkte sind folgende Auswahlkriterien:

- Haftungsrisiko
- Gewinn- und Verlustbeteiligung
- Finanzierungsmöglichkeiten
- Ausgestaltung von Leitung und Kontrolle
- Flexibilität der gesellschaftsrechtlichen Vertragsgestaltung
- Rechnungslegung, Prüfung und Publizität sowie
- einmalige und laufende Kosten der Rechtsform
- Gemeinnützigkeit, Steuerbelastung

Diese Kriterien können nicht isoliert betrachtet werden, sondern stehen mitunter in Wechselwirkung zueinander (bspw. das Haftungsrisiko mit dem Einfluss auf die Geschäftsführung).

Im vorliegenden Zusammenhang interessieren die folgenden Faktoren besonders:

1.2.1 Haftung

Im Hinblick auf die Haftung ist zwischen der Innenhaftung – das ist zum Beispiel die Haftung eines Vereinsvorstandes gegenüber dem Verein - und der Außenhaftung, das heißt die Haftung gegenüber Dritten (Gläubigern), zu unterscheiden.

Ein wesentlicher Nachteil aller **Personengesellschaften** zum Beispiel besteht in der Tatsache der **grundsätzlich unbeschränkten Haftung** ihrer Gesellschafter. Diese besteht, sobald die Gesellschaft im Rechtsverkehr, also nach außen hin auftritt, **akzessorisch**. Das heißt, dass für die Gesellschafter² **automatisch** die Haftung begründet ist, sofern und soweit Verbindlichkeiten gegen die Gesellschaft bestehen. Ferner haften sie **unmittelbar und primär**, können also direkt ohne Umweg über die Gesellschaft in Anspruch genommen werden. Zudem ist die Haftung der Gesellschafter **unbeschränkt**. Ihr gesamtes Vermögen steht den Gläubigern zur Befriedigung zur Verfügung (quasi „**haften alle für alles mit allem**“). Leistet ein Gesellschafter gegenüber den Gläubigern, hat er allerdings einen

entsprechenden **Ausgleichsanspruch** gegen die Gesellschaft (§ 713 bzw. 670 BGB) sowie – subsidiär – gegenüber den übrigen Gesellschaftern (§ 426 BGB).

Praxis-Hinweis: Die Frage der Haftung dürfte bei der Auswahl der richtigen Rechtsform eine der wesentlichsten sein. Ist ein umfangreicher Kapitaleinsatz erforderlich, empfiehlt sich schon deshalb die **Gründung einer Personengesellschaft regelmäßig nicht**.

Sofern eine Kooperation nicht der ausschließlichen und unmittelbaren Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke der beteiligten Kooperationspartner dient, ist die Haftung für einen Ausgleich eventueller Verluste immer auch eine **Mittelfehlverwendung**, die zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen kann.

Durch

- den **richtig bestimmten Zweck** der Kooperation,
- die **Sicherstellung seiner Verfolgung** und
- die **passende Auswahl der zur Verfügung gestellten Mittel**

können entsprechende Risiken aber eingegrenzt werden.

Daraus darf nicht geschlossen werden, dass die Rechtsformen der Personengesellschaften im gemeinnützigen Sektor per se ohne Funktion blieben. Im Gegenteil: Gerade die Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann eine sinnvolle gesellschaftsrechtliche Form für eine Kooperation zwischen gemeinnützigen Unternehmen darstellen.

Für das **Entstehen einer GbR** ist kein gesonderter Gründungsakt erforderlich. Daher bleibt das Entstehen einer GbR von ihren Gesellschaftern **häufig unerkannt**. Das ist **problematisch**, weil das Vorliegen einer GbR **erhebliche steuerliche Folgen** einschließlich der Haftung ihrer Gesellschafter auslösen kann. Auch eine GbR kommt als Umsatzsteuersubjekt in Betracht und kann einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen. Im Folgenden werden Hinweise dazu gegeben, wie unbeabsichtigte steuerliche Folgen vermieden werden.

Um eine GbR zu gründen, ist die rechtsverbindliche Verabredung zur Förderung eines **gemeinsamen Zwecks** notwendig. Dieses gemeinsame Ziel kann etwa die Verwirklichung eines gemeinsamen Projektes sein, wobei sich die Partner darüber einigen, wer welchen konkreten **Beitrag** zur Zweckverwirklichung leistet. Der jedenfalls vorauszusetzende **Rechtsbindungswille** muss über ein bloßes Zusammenwirken als rein fakti-

2 Die Haftung einer Kommanditistin ist auf ihre Einlage beschränkt.

sche Tatsache hinausgehen. Im Falle einer ausdrücklichen Vereinbarung dürften **selten Probleme** auftreten. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen zur Gründung einer GbR können aber auch **formlos** erfolgen.

Hinweis:

Eine Innen-GbR kann leicht in eine Außen-GbR umschlagen. Das ist regelmäßig der Fall, wenn die GbR im Rechtsverkehr, also nach außen auftritt. Problematisch kann das besonders dann werden, wenn die GbR Verluste erwirtschaftet, da ein **Verlustausgleich** im Falle einer **Mittelfehlverwendung** Folgen für die Gemeinnützigkeit der Gesellschafter haben kann. Solange nur eine Innen-GbR besteht, haftet nach außen nur die im Rechtsverkehr auftretende Gesellschafterin. Weder die GbR noch die anderen Gesellschafter kommen dann im Außenverhältnis unmittelbar als Zurechnungssubjekt für gesetzliche oder vertragliche Ansprüche in Betracht. Die Regressmöglichkeiten der nach außen auftretenden Gesellschafterin richten sich allerdings nach dem Auftragsrecht, §§ 713 iVm. 670 BGB. Ist die Haftung im Innenverhältnis **nicht beschränkt**, kann es auch im Rahmen einer bloßen Innen-GbR zu einer Mittelfehlverwendung kommen.

Ein erfolgreich erprobter Ansatz ist dagegen die **Innen-GbR**. Bei dieser tritt nur ein Gesellschafter nach außen auf und handelt auch ausschließlich im eigenen Namen. Zusätzlich bestehen Abreden im Innenverhältnis mit den anderen Gesellschaftern im Hinblick auf die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks. Eine solche Innen-GbR ist keine Personengesellschaft im steuerlichen Sinne. Aus den gleichen Gründen scheidet auch die Gewerbebesteuerung der Innen-GbR.³ Bei Vorliegen einer Mitunternehmerschaft erfolgt die Ertragsbesteuerung allein auf Ebene der Gesellschafter. Auf die Gestaltung des Ausgleichs im Hinblick auf Risiko und Gewinn ist in solchen Konstellationen besondere Sorgfalt anzuwenden, um andere Schwierigkeiten zu vermeiden.

Beim Verein kann sich eine persönliche Haftung des Vorstands nur ergeben, sofern es sich um einen **nicht rechtsfähigen** (also nicht eingetragenen) Verein handelt. Bei den rechtsfähigen Vereinen ist die Haftung der Organe und der für den Verein tätigen Mitglieder auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt (§§ 31a BGB), soweit sie unentgeltlich oder im Rahmen der Ehrenamtspauschale tätig werden. Der Verein haftet für die Organe und Mitglieder gem. § 31 BGB.

Bei Kapitalgesellschaften (GmbH, Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), Aktiengesellschaft etc.) und eingetragenen Genossenschaften ist die Haftung der handelnden Geschäftsführung sowie der Gesellschafter im Regelfall aufgrund der besonderen Haftungs-

struktur der Kapitalgesellschaften **ausgeschlossen**. Besonderheiten bestehen insbesondere vor und während der Gründung. Gegenüber Dritten, zum Beispiel im Insolvenzfall, haftet die Kapitalgesellschaft daher nur mit ihrem Vermögen. Lediglich bei einer Genossenschaft sind in begrenztem Umfang Nachschusspflichten für die Genossenschafter bei Insolvenz möglich.

Auch bei der Stiftung gilt die eingeschränkte Haftung der Organe gem. §§ 89, 31 BGB. Sollte die Reform des Stiftungsrechtes wie im Regierungsentwurf verabschiedet werden, gilt § 31a BGB auch für ehrenamtlich geführte Stiftungen.

1.2.2 Gründungsaufwand und Vermögen

Soweit es nur um kurzfristige, einfache Projekte ohne Haftungsrisiken geht, spielt der Gründungsaufwand eine entscheidende Rolle.

Das Stammkapital bei Gründung einer **GmbH** beträgt mindestens 25.000 Euro. Hiervon sind 50 Prozent sofort fällig. Bei der **UG**, der sogenannten **Mini-GmbH** kann das Gründungskapital schon mit einem Euro erbracht werden, ist aber – aufgrund jährlicher Rücklagepflichten – zügig auf 25.000 Euro zu erhöhen. Die Gesellschafteranteile der GmbH können prinzipiell frei veräußert und abgetreten werden. Allerdings bedürfen Gründungsakt und die Übertragung von Geschäftsanteilen der notariellen Beurkundung. Gleiches gilt für eine Kapitalerhöhung und eine damit verbundene Schaffung weiterer Gesellschafteranteile. Auch für eine UG wird für die Gebührenermittlung das Mindeststammkapital von 25.000 Euro unterlegt. Bei einer Standardgründung mit Musterprotokoll reduzieren sich die Kosten; das Gründungsverfahren ist vereinfacht. Allerdings ist eine Standardgründung einer **gemeinnützigen GmbH nicht möglich**, weil die Satzung im Hinblick auf Selbstlosigkeit und Vermögensbindung sowie Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit **anzupassen** ist.

Weil sie im Gegenzug Anteile an der Kapitalgesellschaft erhalten, stellt für die Gesellschafter die Leistung der Stammeinlage bei Errichtung der GmbH eine reine **Vermögensumschichtung** dar. Ob dies gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich ist, entscheidet sich danach, welche Mittel verwendet werden und welchen Zweck die errichtete GmbH verfolgt. Zeitnah zu verwendende Mittel können eingesetzt werden, wenn die GmbH sie zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke einsetzt. Da dies auch für die Anschaffung von nutzungsgebundenem Anlagevermögen gilt, kann das Stammkapital der GmbH auch durch Ausgliederung eines Zweckbetriebs finanziert werden, wenn dieser unmittelbar für die steuerbegünstigten Zwecke der neuen GmbH eingesetzt wird. Für die Ausstattung

3 Auf der Ebene der Gesellschafterinnen greift die Befreiung des § 3 Ziff. 6 GewStG.

einer nicht gemeinnützigen GmbH dürfen dagegen keine zweckgebundenen Mittel eingesetzt werden.

Die **Beteiligung an einer GmbH** ist gemeinnützigkeitsrechtlich in der Regel dem Bereich der **Vermögensverwaltung** zuzurechnen. Nach den mit dem Jahressteuergesetz 2020 erfolgten Reformen von § 57 AO kann sie, sofern sie der unmittelbaren Zweckverwirklichung dient, auch dem Zweckbetrieb zuzurechnen sein und ist damit steuerbegünstigt. Die konkrete Anpassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung hierzu steht aber noch aus.

Beim **Verein** ist der Gründungsaufwand **gering**. Ein Mindestkapital wird ebenso wenig vorausgesetzt wie eine formalisierte Abschlussprüfung. Das Mitgliedschaftsrecht begründet anders als bei der GmbH **keine eigentümerähnliche Vermögensposition**. Die Mitgliedschaft ist ein Personenrechtsverhältnis, so dass dem Mitglied beim Ausscheiden **grundsätzlich keine Abfindungs- oder sonstigen vermögenswerten Ausgleichsansprüche** zustehen. Auch scheidet – im entsprechenden Gegensatz zu Kapitalgesellschaften – die Übertragung der Mitgliedschaft auf Dritte aus. Die Mitgliedschaft besteht schlicht zwischen Ein- und Austritt aus dem Verein, die aber – wiederum anders als etwa bei einer GmbH – **rasch und unkompliziert** vollziehbar sind. Die Wahl der Rechtsform des Vereins wird insbesondere erfolgen, wenn eine **Vielzahl von (fluktuierenden) Mitgliedern** vorgesehen ist, ohne dass es strukturell einer besonders starken Bindung an diese bedarf. Dagegen kann sich die Gründung einer im Vergleich schwerfälligeren GmbH anbieten, wenn eine **stabile Zusammensetzung des Gesellschafterkreises** gewünscht ist.

Die relativ aufwendige Gründung einer Stiftung, die in anderen Fällen – vor allem aufgrund ihrer Bestandsgarantie – interessant sein kann, kommt nur für längerfristige oder nach Zeit und Aufwand genau bemessene Projekte in Betracht.

Die **Stiftung** ist die Rechtsform, die grundsätzlich den **höchsten Kapitalbedarf** hat. Sie kommt aber bei einem inhaltlich gut abgegrenzten und zeitlich befristeten Projekt – wie dargelegt – als Verbrauchsstiftung oder auch als **Förderkörperschaft** in Betracht.

Eine **AG** ist aufwendig zu gründen und wird eher selten für gemeinnützige Zwecke gewählt, da die Anteilseigner (Aktionäre) in der Regel Gewinne für sich selbst anstreben und bei ihnen zunächst Anteilszeichnungen eingesammelt werden müssen.

Die **Genossenschaft** eignet sich grundsätzlich auch für begrenzte kleinere Projekte, der Gründungsaufwand ist überschaubar, ein bestimmtes Vermögen ist nicht vorgeschrieben.

1.2.3 Eigentümerstellung und Einflussnahme auf die Geschäftsführung

Vermittels ihrer jeweiligen Beteiligungen, die sie als Vermögenswerte halten, sind die Gesellschafter die **Eigentümer** einer Kapitalgesellschaft. Der Einsatz des zum Teil hohen Vermögens gemeinnütziger Organisationen wird auch durch die Ausübung der Gesellschafterrechte – im Rahmen der Zweckbindung – gesteuert. Neben den Steuerungsmöglichkeiten der geschäftsführenden Gesellschaftsorgane besitzen auch die Gesellschafter Einfluss auf das Schicksal der Organisation – abhängig von ihrer jeweiligen Rechtsform und gegebenenfalls den Regelungen des Gesellschaftsvertrages.

Nach der mit dem Jahressteuergesetz 2020 erfolgten Gemeinnützigkeitsrechtsreform kann auf Grund einer Ergänzung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes (§ 57 AO) auch das Halten einer Beteiligung eine unmittelbare satzungsmäßige Zweckverwirklichung darstellen.

Bei der **AG** ist die Einflussnahme äußerst beschränkt. Gemeinnützige AGs finden sich **besonders selten**, weil bei der Gestaltung der Satzung wegen des Grundsatzes der Satzungsstrenge im Aktienrecht (§ 23 Abs. 5 AktG) erheblich **weniger Gestaltungsspielraum** besteht.

Dagegen unterliegt die **GmbH** dem entscheidenden Einfluss ihrer Gesellschafterinnen und Gesellschafter in allen wesentlichen Fragen der Organisation und Geschäftstätigkeit der Gesellschaft; und zwar unabhängig davon, ob es sich um Gründungsgesellschafter oder später hinzugetretene Gesellschafter handelt. So können die Gesellschafter durch qualifizierten Beschluss die Geschäftsführung ernennen, abwählen und ihr einzelne Aufgaben oder Aufgabenfelder zuweisen. Damit liegt die **bestimmende Verantwortung** für die Gesellschaft im Ergebnis bei den Gesellschaftern der GmbH, obwohl sie im Außenverhältnis weder eine bestimmende Funktion noch die Haftung für das Handeln der Gesellschaft übernehmen. Gerade im Vergleich zur selbständigen Stiftung bietet sich die GmbH daher immer dann an, wenn den Gründungsmitgliedern an einer **dauerhaften Kontroll- und Steuerungsfunktion** gelegen ist.

Auch bei einem **Verein** kann das geschäftsführende Organ, der Vorstand, nicht unabhängig handeln. Durch die Mitgliederversammlung wird der Vereinsvorstand gewählt und abgewählt sowie **an Weisungen gebunden**. Der Einfluss der Mitglieder ist aber, anders als bei der GmbH, nicht an die jeweilige Kapitalbeteiligung gebunden, sondern durch das **Prinzip der Stimmengleichheit** bestimmt. Aufgrund der naturgemäß höheren Anzahl von Mitgliedern ist die Beschlussfassung hier im Gegensatz zu einer GmbH häufig **schwerfälliger**, was

die **Unabhängigkeit des Vorstands erhöhen und die Kontrollichte verringern** kann.

Weitere Gremien, wie Beiräte, Ausschüsse, Aufsichtsräte oder Kuratorien können entsprechend den Regelungen in der Vereinssatzung neben der Mitgliederversammlung dem Vorstand des Vereins beigestellt werden. Es gilt aber der Grundsatz der **Verbandsautonomie**, so dass die Entscheidungsgewalt nicht uneingeschränkt auf Nichtmitglieder übertragen werden kann.

Die **rechtsfähige Stiftung** ist mitgliederlos und hat keine Eigentümer. Sie ist eine reine „Selbstverwaltungsorganisation“. Mit dem Stiftungsgeschäft, das der staatlichen und/oder kirchlichen Anerkennung bedarf, erwecken die Stifter die rechtsfähige Stiftung zum Leben, die sich fortan selbstständig verwaltet und gehört. Sie ist nach Anerkennung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde von dem Willen ihrer Stifter vollkommen unabhängig und allein dem Stiftungszweck verpflichtet. Das bestimmende Organ der **Stiftung** ist der Vorstand. Er unterliegt nicht der Kontrolle von Gesellschaftern oder Mitgliedern, sondern ist – sofern kein Beirat oder Kuratorium zur Kontrolle bestimmt ist – nur der Stiftungsaufsicht unterworfen. Die Stiftungsaufsicht überwacht insbesondere die Einhaltung der Satzung, die Verwirklichung des Stiftungszwecks und den Erhalt des Stiftungsvermögens.

Je nach Regelung in der Satzung bleibt es den Stiftern allerdings vorbehalten, den Vorstand und gegebenenfalls die Mitglieder von Beirat oder Kuratorium selbst zu bestimmen und auszuwechseln. Der Stiftungsvorstand ist allein dem Willen der Stifter verbunden. Meist sind die Vorgaben allerdings so angelegt, dass sie auf unbestimmte Dauer angelegte Tätigkeiten nicht unnötig im Voraus einengen. Bei zu eng gefassten Vorgaben kann es im ungünstigsten Fall zu einem **Zweckerfüllungsnotstand** kommen. Die Stiftung würde dann durch die Stiftungsaufsicht unter Notverwaltung gestellt. Es ist eine Zu- oder Zusammenlegung, die Umwandlung in eine Verbrauchsstiftung oder die Auflösung der Stiftung zu prüfen.

1.2.4 Lebensdauer und Auflösung

Sowohl die Gesellschafter einer **GmbH** als auch die **Vereinsmitglieder** können die Auflösung der Körperschaft durch qualifizierten Mehrheitsbeschluss beschließen. Die **Stiftung** besteht dagegen grundsätzlich in alle Ewigkeit fort, sofern nicht die Satzung andere Regelungen enthält oder die Stiftung aufsichtsrechtlich aufgelöst werden muss beziehungsweise mit einer anderen Stiftung zusammengelegt wird oder eine Verbrauchsstiftung durch Zweckerfüllung endet.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die (g)**GmbH in vielen Fällen die angemessenste Lösung** ist, insbesondere wenn ein **hoher Einfluss** der Gesellschafter auf die Geschäftsführung angestrebt wird, ein **höherer Kapitaleinsatz** notwendig ist beziehungsweise sich **besondere Haftungsrisiken** ergeben können.

Bei kurzfristigen Projekten, die wenig Kapital benötigen, **kaum Haftungsrisiken** begründen und eine **besondere Flexibilität** voraussetzen, kann aber auch die **GbR** vollkommen ausreichend sein.

Steht dagegen vor allem die **(dauerhafte) Vermögenswidmung** zugunsten eines vordefinierten gemeinnützigen Zwecks im Vordergrund, kann die **Stiftung** die richtige Rechtsform sein, sofern der relativ große Aufwand für ihre Gründung und ihre relative Unflexibilität kein Hindernis darstellen und eine staatliche und/oder kirchliche Anerkennung gewünscht ist.

Bei einer größeren Anzahl von Leistungsbegünstigten oder Beitragenden kann sich die Rechtsform des **Vereins** besonders dann anbieten, wenn die Mitglieder auch **eigene Verantwortung** innerhalb der Körperschaft übernehmen wollen. Wird allerdings auf eine konstante Beteiligung der sich zusammenfindenden Akteure Wert gelegt, scheidet der Verein grundsätzlich aus. Denn das Ausscheiden eines Mitglieds berührt den Bestand des Vereins nicht. Auch ist ein Verein längerfristig angelegt, eignet sich also nicht für kurzfristige Projekte. Der Verein erfordert zudem die Beteiligung von mindestens sieben Personen.

Ein Nachteil des Vereins kann sich bei seiner **Auflösung** zeigen. Da dessen Mitglieder keinen Anteil am Verein halten, kann dieser im Falle einer Auflösung auch nicht im Sinne des § 55 Abs. 1 Ziff. 2 (ggf. iVm. Abs. 3) AO an sie zurückfallen. Das Vermögen des Vereins kann damit zwar bei den Mitgliedern, etwa nach § 45 Abs. 3 BGB anfallen, dies wird aber von der Finanzverwaltung gegebenenfalls nicht als durch § 55 AO privilegiert angesehen.

Hinweis:

Die Satzung jeder gemeinnützigen Körperschaft enthält eine sogenannte **Vermögensbindungsklausel** (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Im Falle einer Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft wird hier eine steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts benannt, der die vorhandenen Vermögenswerte zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden müssen. Mitgliedern oder Gesellschaftern dürfen nur ihre eingezahlten Kapitalanteile zurückerstattet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Manchmal kann die **Genossenschaft** die bessere Alternative zum Verein darstellen. Dies gilt etwa, wenn eine noch festere und längerfristige Bindung von Kapital, beispielsweise bei Baumaßnahmen, gewünscht ist, da sich die Kündigungsmöglichkeiten bei der Genossenschaft weitergehend beschränken lassen. Sofern eine gemeinnützige Genossenschaft gegründet werden soll, ist die Satzungsgestaltung häufig problema-

tisch. Zwar ist eine gemeinnützige Genossenschaft grundsätzlich denkbar, jedoch hat eine Genossenschaft mitgliedernützige Zwecke zu verfolgen. Die gemeinnützige Körperschaft hat jedoch die Allgemeinheit selbstlos, ausschließlich und unmittelbar zu fördern. Die Satzungsgestaltung muss daher sowohl den Anforderungen des Genossenschaftsregisters als auch des Finanzamtes genügen.

2. Gemeinnützigkeit/Steuerbegünstigung

Die Gemeinnützigkeit ist in der Abgabenordnung (AO) geregelt. Danach wird einer Körperschaft eine Steuerbegünstigung im Wesentlichen in Form einer partiellen Steuerbefreiung sowie Steuerbegünstigungen für Spender bei Spenden an gemeinnützige Körperschaften nur gewährt, sofern diese ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Die gemeinnützigen Zwecke sind in § 52 AO geregelt. Danach wird durch gemeinnützige Zwecke die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos gefördert. Die Gemeinnützigkeit gehört zum Markenkern diakonischer Träger.

Vertiefung: Drei wesentliche Grundsätze bestimmen das Gemeinnützigkeitsrecht. Der in § 57 AO verankerte Unmittelbarkeitsgrundsatz, die Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und vor allem die Selbstlosigkeit (§ 55 AO).

Die Selbstlosigkeit beinhaltet, dass nicht in erster Linie eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt werden. Das wäre vor allem dann der Fall, wenn die Erzielung von Gewinnen im Vordergrund steht. Aber auch die Zahlung deutlich überhöhter Gehälter kann die Selbstlosigkeit in Frage stellen. Eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter oder Mitglieder ist mit dem Selbstlosigkeitsgrundsatz nicht vereinbar.

Nach dem Gemeinnützigkeitsrecht hat eine gemeinnützige Körperschaft ausschließlich ihre satzungsmäßigen Zwecke zu verwirklichen. Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot kann beispielsweise dann vorliegen, wenn ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und damit eigenständig neben den steuerbegünstigten Zweck tritt oder diesen gar verdrängt.

Der Unmittelbarkeitsgrundsatz besagt, dass die gemeinnützigen Zwecke durch die Körperschaft selbst verwirklicht werden müssen.

Ausgangspunkt für eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit durch die Finanzverwaltung ist die Prüfung der Satzung der Körperschaft. Diese lehnt sich üblicherweise an die Mustersatzung der Abgabenordnung (Anlage zu § 60 AO) an beziehungsweise legt diese sachgerecht aus. Die Anerkennung ist nur befristet und wird in periodischen Abständen durch die Finanzverwaltung überprüft. Diese prüft nicht nur die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen, sondern auch, inwieweit diese der tatsächlichen Geschäftsführung der Körperschaft den gemeinnützigkeitsrechtlichen

Vorgaben entspricht. Vereinzelt kommt es zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit und/oder einer persönlichen Haftung der Organmitglieder. Bei einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit können erhebliche Steuer(nach)zahlungen fällig werden.

Durch Steuervorteile wird die Arbeit der **steuerbegünstigten Körperschaften** unterstützt. Dies geschieht auf doppelte Weise: Zum einen direkt durch Befreiung von bestimmten Steuerpflichten auf Seiten der Körperschaft; zum anderen dadurch, dass für Dritte (z.B. Spender) aufgrund einer Zuwendungsbescheinigung steuerliche Anreize bestehen, Körperschaften zu unterstützen. Insgesamt soll gemeinnützige Arbeit durch die Vorteile attraktiver werden, was wiederum den Staat bei der Förderung sozialer Zwecke entlastet.

2.1 Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Voraussetzung ist zunächst, dass es sich bei der in Betracht kommenden Organisation um ein **Körperschaftssteuersubjekt** handelt. Laut § 1 KStG sind dies insbesondere sämtliche Kapitalgesellschaften, Genossenschaften⁴ und (sonstige) juristische Personen des Privatrechts.⁵

Die passende Organisationsform ist zwar eine notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Die Tätigkeiten der Körperschaft wären entweder dem ideellen Bereich, dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb, der Vermögensverwaltung oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuordnen.



Fig. 2: Die vier Sphären steuerbegünstigter Organisationen

4 Auch die nicht eingetragenen, also nicht rechtsfähigen Genossenschaften.

5 Siehe wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre

Die Abgrenzung und Zuordnung der Geschäftsvorgänge zu diesen sogenannten vier Sphären ist zu beachten. Im Folgenden werden der ideelle Bereich, der steuerbegünstigte Zweckbetrieb, die Vermögensverwaltung und der steuerbegünstigte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb näher vorgestellt.

2.1.1 Ideeller Bereich/Zweckbetrieb

Im ideellen Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft werden die satzungsmäßigen Tätigkeiten der Körperschaft zugeordnet, die keine Gegenleistung (Leistungsaustausch) begründen. Dies können Spenden, Mitgliederbeiträge, Zuschüsse aber auch Aufwendungen für satzungsbezogene Tätigkeiten sein, die ohne Gegenleistung anfallen. Der ideelle Bereich ist steuerbegünstigt.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist der steuerbegünstigte Zweckbetrieb der Körperschaft. Er ist ebenfalls steuerbegünstigt. Im **Zweckbetrieb** werden die entgeltlichen Leistungen und die dafür erforderlichen Aufwendungen zur Umsetzung der satzungsmäßigen Zwecke einer Körperschaft zugeordnet.

Da der Zweckbetrieb der Umsetzung der satzungsgemäßen Zwecke dient, darf er zwar Gewinne erzielen, es aber **nicht in erster Linie** auf deren Erzielung **absehen**, selbst wenn diese für den gemeinnützigen Zweck verwendet werden. Dauerhafte Verluste im Zweckbetrieb sind zulässig, sofern deren Ausgleich durch ideelle Mittel, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes möglich ist.

Hinweis:

Änderungen durch das Jahressteuergesetzes 2020:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 sind einige Reformen im Gemeinnützigkeitsrecht erfolgt. Relevante Änderungen werden nachfolgend vorgestellt.

Ergänzung § 57 Abs. 3 AO:

Danach ist unmittelbar gemeinnütziges Handeln im Sinne der AO auch dann anzunehmen, wenn die Organisation **planmäßig** mit mindestens einer weiteren steuerbegünstigten Organisation zusammenwirkt. Die Gesetzesbegründung führt als Beispiel für ein solches **planmäßiges Zusammenwirken** Wäschereileistungen einer Tochtergesellschaft für den Krankenhausbetrieb der Muttergesellschaft an. Nach bisheriger Rechtslage wurde nur der Krankenhausbetrieb der Muttergesellschaft als Zweckbetrieb eingestuft; die Wäschereileistungen der Tochtergesellschaft waren nicht steuerbegünstigt. Das Unternehmen wurde bisher als sogenannte Service-Gesellschaft in gewerblicher Form geführt. Aufgrund des gegebenen plan-

mäßigen Zusammenwirkens sollen zukünftig auch die Leistungen der Tochtergesellschaft einen Zweckbetrieb begründen. Das Zusammenwirken beider Gesellschaften wäre dann gemäß § 57 Abs. 3 AO **einheitlich** zu beurteilen. Damit könnten auch Gesellschaften als gemeinnützig anerkannt werden, die ausschließlich derartige Funktionsleistungen für andere steuerbegünstigte Körperschaften erbringen.

Hinweise der Finanzverwaltung zur konkreten Ausgestaltung der Satzung im Hinblick auf ein gleichmäßiges Zusammenwirken stehen zum jetzigen Zeitpunkt noch aus. Folgefragen wie ein Sphärenwechsel bei bestehenden Beteiligungen sind noch zu klären.

Eine weitere Neuerung ergibt sich aus § 57 Abs. 4 AO. Danach ist eine Körperschaft auch dann „unmittelbar gemeinnützig“ tätig, sofern sie sich darauf beschränkt, Beteiligungen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften zu halten. Eine Holdinggesellschaft ohne eigene operative gemeinnützige Tätigkeit kann damit steuerbegünstigt sein. Der Einsatz gebundener Mittel für den Erwerb von Beteiligungen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften ist möglich.

Für die Annahme der Unmittelbarkeit ist nicht erforderlich, dass die satzungsmäßigen Zwecke ausschließlich in einer Gesellschaft verwirklicht werden. Der Einsatz einer Hilfsperson ist möglich. Bei Kooperationen, sofern die satzungsmäßigen Voraussetzungen gegeben sind, genügt die gemeinsame Zweckverwirklichung durch **arbeitsteiliges Zusammenwirken**.

2.1.2 Vermögensverwaltung

Die Vermögensverwaltung der gemeinnützigen Körperschaft liegt üblicherweise dann vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen angelegt oder unbewegliches Vermögen beziehungsweise Rechte vermietet oder verpachtet werden. Auch Teile des Sponsorings können Vermögensverwaltung sein. Die Vermögensverwaltung gehört zur steuerbegünstigten Sphäre der gemeinnützigen Körperschaft. Sie ist insoweit vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abzugrenzen.

Die Vermögensverwaltung ist kein Selbstzweck. Sie dient der Unterstützung des ideellen Bereiches. Es ist daher darauf zu achten, dass die Vermögensverwaltung Überschüsse erwirtschaftet. Ein Ausgleich von Verlusten in der Vermögensverwaltung durch gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Mittel ist unzulässig. Sofern Verluste entstehen, sind diese im Regelfall durch Drittmittel auszugleichen, alternativ ist zu verkaufen. Durch die Änderungen im Jahressteuergesetz 2020 wird insbesondere die Grenze von der Vermögensverwaltung zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb im Hinblick auf das Zweckbetriebsvermögen neu gezogen.

2.1.3 Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Gemeinnützigkeit

Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eingeschränkt **erlaubt**. Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist von Steuerbefreiungen ausgenommen. Regelmäßig besteht also eine Steuerpflicht bei Körperschafts- und Gewerbesteuer. Dabei ist unerheblich, ob der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als unselbstständiger Bereich der Körperschaft besteht oder als rechtlich selbstständige Tochter aus gegründet wurde.

Die Körperschaften verlieren also ihre Steuerbegünstigungen für alle dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen) gem. § 64 Abs. 1 AO. Nach § 64 Abs. 3 AO werden allerdings Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bis 45.000 Euro insoweit privilegiert, dass diese nicht der Körperschafts- und der Gewerbesteuer unterworfen sind.

Die **Gewinne sind für steuerbegünstigte Zwecke** zu verwenden. Die Leistungen sind stets mit einem Gewinnaufschlag zu kalkulieren. Sofern der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Verluste erwirtschaftet, können diese nur bedingt toleriert werden und sind in der Regel aus Drittmitteln auszugleichen. Alternativ ist ein verlustbringender steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb abzuwickeln.

Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann die Gemeinnützigkeit einer Organisation nach dem Ausschließlichkeitsgrundsatz insgesamt ausschließen, wenn er zum **Selbstzweck** wird und selbstständig neben den gemeinnützigen Zweck tritt oder diesen verdrängt.

2.2 Steuerlich unschädliche Betätigungen der gemeinnützigen Körperschaft

Als Ausnahme vom Grundsatz der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit ist es einer gemeinnützigen Körperschaft möglich, ihre zweckgebundenen Mittel an eine andere gemeinnützige Körperschaft weiterzuleiten.

2.2.1 Mittelweitergabe nach § 58 Ziff. 1 AO

Hinweis:

Mit dem Jahressteuergesetzes 2020 wurde der § 58 AO Nr. 1 AO neu gefasst. Damit ist eine Vereinheitlichung der Mittelweitergabe erfolgt. § 58 Ziff. 2 AO ist ersatzlos entfallen. § 58 Nr. 1 AO regelt konkret, dass die Mittelweitergabe an andere steuerbegünstigte

Körperschaften unabhängig von ihrer Höhe und Zweckidentität möglich ist. Eine separate Regelung in der Satzung ist nur für Förderkörperschaften erforderlich, sofern die Mittelweitergabe die einzige Art der Zweckverwirklichung ist. Mittel im Sinne dieser Regelung sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. Nach der Gesetzesbegründung fällt auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder eine unentgeltliche oder verbilligte Erbringung einer Dienstleistung unter den Begriff der „Mittel“.

Dazu wurde eine Vertrauensschutzregelung (§ 58 a AO) eingeführt. Nach dieser ist der Gute Glaube der Geberkörperschaft geschützt, wenn sie sich die Gemeinnützigkeit der Empfängerkörperschaft hat nachweisen lassen. Der Nachweis kann dabei durch Vorlage der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Feststellungsbescheids nach § 60a AO erfolgen.

Die gemeinnützige Körperschaft kann auf dieser Grundlage Mittel an eine andere gemeinnützige Organisation – quasi als Ausnahme zu § 55 Abs. 1 Ziff 1. AO – **weiterleiten**. Voraussetzung ist, dass diese für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.

Unabhängig von der gegebenenfalls gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Weiterleitung von Mitteln an eine andere gemeinnützige Körperschaft sind mögliche Vereins-, spenden- oder stiftungsrechtliche Einschränkungen zu beachten, um eine Haftung der Organe auszuschließen.

2.2.2 Mittelweitergabe nach § 58 Ziff. 3 AO

Darüber hinaus kann unter bestimmten Voraussetzungen nach § 58 Ziff. 3 AO weitergeleitet werden. So können Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Überschüsse der Vermögensverwaltung ganz oder teilweise einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft **zur Vermögensausstattung** zugewendet werden, sofern die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. Sind die Mittel den zeitnah zu verwendenden Mitteln zuzuordnen, so ist die Weitergabe auf höchstens 15 Prozent der nach § 55 Abs. 1 Ziff. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel begrenzt. Zudem ist eine Kettenweiterleitung ausgeschlossen.

Praxis-Hinweis:

Die Weitergabe von Mitteln zur Vermögensausstattung erfordert eine entsprechende Dokumentation des Vorliegens ihrer gesetzlichen Voraussetzungen, § 63 Abs. 3 AO. Anderenfalls wird schwer nachweisbar sein, dass die Geschäftsführung im Rahmen des § 58 Ziff. 3 AO gehandelt und sich damit innerhalb der Satzung bewegt hat.

2.2.3 Zurverfügungstellung von Arbeitskräften und Überlassung von Räumen nach § 58 Ziff. 4 und 5 AO

Eine weitere Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit ist die Möglichkeit, Personal und Räume einer gemeinnützigen Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung zu stellen. Die Überlassung muss nicht zwingend an eine steuerbegünstigte Körperschaft erfolgen, ausreichend ist der Einsatz für steuerbegünstigte Zwecke. Die Effizienz und Flexibilität zur Verwirklichung von gemeinnützigen Zwecken werden damit gesteigert. Es ist eine unentgeltliche oder entgeltliche Überlassung möglich. Wenn eine entgeltliche Überlassung erfolgt wird im Regelfall, sofern die Tätigkeit nicht der Verwirklichung satzungsgemäßer Zwecke dient, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet.

2.3 Umsatzsteuer

Erfolgt eine Leistung eines Unternehmens gegen Entgelt, ist sie **grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig**, § 1 Abs. 1 Ziff. 1 UStG. Lediglich ideelle Tätigkeiten gehören

der nichtunternehmerischen Sphäre an, so dass diese per se nicht umsatzsteuerbar sind. Das heißt im Umkehrschluss, dass sowohl Umsätze des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als auch des Zweckbetriebs grundsätzlich der Umsatzsteuerpflicht unterfallen. Von dieser Regel macht § 4 UStG weitreichende Ausnahmen zugunsten der Freien Wohlfahrt, insbesondere nach Ziff. 14, 16, 22, 23. Nach Ziff. 18 UStG sind zudem Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtungen der Wohlfahrtspflege von der Umsatzsteuer befreit, die **eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden** sind und ohne systematische Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden.

Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, denen keine Umsatzsteuerbefreiung zu Teil wird, kann gegebenenfalls ein **ermäßigter Steuersatz** von derzeit 7 Prozent greifen. Das kann nach § 12 Abs. 2 Ziff. 8 lit. a UStG der Fall sein, wenn es sich um einen Zweckbetrieb nach § 65 bis 68 AO handelt und der Zweckbetrieb die fraglichen Leistungen selbst erbringt beziehungsweise der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung von Umsätzen dient, die in unmittelbarer Konkurrenz zum freien Wettbewerb stehen.

3. Abschluss

Die **Auswahl der Rechtsform** und hier zu beachtender gemeinnützigkeitsrechtlicher Fragen ist immer eine von den konkreten Umständen abhängige **Einzelfallentscheidung**. Es ist zu empfehlen, hierzu auch den rechtlichen Vertreter und oder den Steuerberater zu konsultieren. Im Hinblick auf konkrete gemeinnützigkeitsrechtliche Fragen sollte sich bei Vorlage der Voraussetzungen nach § 89 Abs. 2 AO, die Körperschaft an das zuständige **Finanzamt** mit der Bitte um eine **verbindliche Auskunft** wenden. Dieser Wegweiser knüpft an eine Projektarbeit zu Rechts- und Organisationsformen sowie steuerrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit der Digitalisierung an (Link E-Mail). Er erhebt keinen Anspruch auf eine vollständige Analyse aller auftretenden Fragen sowie eine Würdigung aller möglichen Umstände.

Er vermittelt Anregungen und Einschätzungen. Hier aufgezeigte Lösungsmöglichkeiten sind eine Auswahl, die eine Hilfestellung für die individuelle Fallgestaltung bieten sollen. Wichtig ist ein Einstieg, aufgrund dessen eine weitere detaillierte Prüfung stattfinden kann.

Das Gesellschaftsrecht wie auch die Gemeinnützigkeit befinden sich im ständigen Fluss. Jeder Hinweis muss daher im weiteren Verlauf gegebenenfalls auf Aktualität geprüft werden. Für Ihre Meinungen, Kritiken und Hinweise sowie Ihre Nachfragen steht Ihnen das Zentrum Recht und Wirtschaft der Diakonie Deutschland zur Verfügung.

4. Autor:innen

Dr. Daniel Burchardt
Zentrum Recht und Wirtschaft, Diakonie Deutschland

Beate Grether-Schliebs
Zentrum Recht und Wirtschaft, Diakonie Deutschland

Frank Hofmann
Zentrum Recht und Wirtschaft, Diakonie Deutschland

Checkliste Rechts-/Organisationsform und Kooperationen

Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen sind in der praktischen Umsetzung insbesondere folgende Fragen für eine zielgebende Prüfung im Einzelfall hilfreich. Die Fragen sind zur leichteren Orientierung nach Themengebieten sortiert, sollten aber in jedem Fall vollständig durchgegangen werden.

Satzung

- Deckt die Satzung die erstrebten Ziele (beispielsweise die Entwicklung einer angestrebten Lösung) ab bzw. kann eine ggf. notwendige Änderung der Satzung gemeinnützigkeitsspezifisch abgebildet werden?
- Ist im Falle angestrebter Gemeinnützigkeit die sorgfältige Ausgestaltung der Satzung (ggf. Übernahme der Mustersatzung bzw. vorherige Abstimmung mit der Finanzverwaltung) sichergestellt?

Kapital

- Wird für die erstrebte Lösung Kapital benötigt? Steht freies oder gebundenes Kapital zur Verfügung und ist dessen ggf. gebundene Nutzung anforderungsspezifisch (im Falle gebundener Mittel „zeitnah“) sichergestellt?
- Sofern Anlaufverluste zu erwarten sind: Ist deren Ausgleich erforderlich? Ist ein notwendiger Ausgleich sichergestellt?¹
- Kann die gewählte Rechtsform mit dem zur Verfügung stehenden Kapital errichtet werden und entspricht die Kapitalausstattung dem gewählten Zweck?
- Ist im Falle der Stiftungsgründung ein im Verhältnis zur Verwirklichung des Stiftungszweckes angemessenes Stiftungsvermögen vorhanden und ist insoweit die frühzeitige Abstimmung mit der Finanzverwaltung gesucht worden?

Einnahmen

- Sofern ein Entgelt erhoben wird: Ist die Kostendeckung sichergestellt bzw. kann ein Verlust ausgeglichen werden?
- Ist festgestellt, ob und ggf. in welcher Höhe das Entgelt einen umsatzsteuerbaren Umsatz begründet?
- Erlauben bestehende Besteuerungsgrenzen (etwa § 64 Abs. 3 AO für Erträge unter [derzeit] 45.000 Euro) ggf. eine – teilweise oder zeitweise – Vernachlässigung steuerlicher Fragen?
- Erreicht der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einen Umfang, der Selbstlosigkeit/Ausschließlichkeit und damit den Status der Gemeinnützigkeit gefährden kann?

¹ Bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb kommt auch die Darlehensaufnahme zum Verlustausgleich in Betracht (siehe Ziff. 7 zu § 55 AEAO). Bei neu gegründeten Betrieben werden Anlaufverluste drei Jahre lang toleriert. ff. BFH/NV 09, S. 1837; Ziff. 8 zu § 55 AEAO). Bei guter Begründung kann diese Frist im Einzelfall verlängert werden.

Abstimmung Finanzverwaltung

- Ist (insbesondere bei möglicherweise problematischen oder komplexen Sachverhalten) die Abstimmung mit der Finanzverwaltung möglichst frühzeitig (in der Planungsphase) sichergestellt?²
- Ist bei der angestrebten Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft deren Einordnung (als Vermögensverwaltung bzw. Zweckbetrieb) vorab mit der Finanzverwaltung abgestimmt?
- Ist die gemeinnützigkeitsunschädliche Weitergabe von Mitteln nach § 58 AO möglich/ gesichert?

Organisationsform

- Ist eine dem gewählten Kooperationsziel und den absehbaren steuerlichen Auswirkungen angemessene Organisationsform gewählt worden?
- Sind die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft gegeben?
- Im Falle der Gründung einer GbR und ihrer Erbringung entgeltlicher Leistungen: Sind die Möglichkeiten zur Optimierung der steuerlichen Belastung geprüft?

Haftung

- Entspricht die gewählte Rechtsform dem aus der Tätigkeit erwachsenden Haftungsrisiko?
- Sind durch Absprache unter den Gesellschaftern (Freistellung) bzw. individualvertraglich mit Haftungsgläubigern verbleibende Haftungsrisiken reduzierbar?
- Ist eine Haftung (insbesondere im Insolvenzfall) beschränkt (Kapitalgesellschaft) und/oder ist sichergestellt, dass es durch eine mögliche Haftung nicht zu Problemen einer Mittel Fehlverwendung kommt?
- Sind die sich aus Tätigkeit und gewählter Organisationsform ergebenden Haftungsrisiken hinreichend bedacht und aufeinander abgestimmt?

Vertragliche Einzelfragen

- Ist bei der Ausgestaltung des Kündigungsrechts im Rahmen eines Gesellschaftsvertrages bedacht, dass das Recht zur außerordentlichen Kündigung rechtlich nicht beschränkt werden kann?
- Sind im Gesellschaftsvertrag die im Einzelfall als notwendig erachteten Regelungen zur Ausübung der Stimmrechte (qualifizierte Mehrheiten) geregelt worden?
- Wurde eine notwendige Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot berücksichtigt?

2 Bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb kommt auch die Darlehensaufnahme zum Verlustausgleich in Betracht (siehe Ziff. 7 zu § 55 AEAO). Bei neu gegründeten Betrieben werden Anlaufverluste drei Jahre lang toleriert. ff.

Kooperationsspezifika

- Sind im Fall einer angestrebten Kooperation die Konstruktion und die einzelnen Beiträge der Kooperationspartner klar und eindeutig geregelt, so dass eine abweichende rechtliche Einordnung durch die Finanzverwaltung ausgeschlossen ist?
- Ist im Falle einer Kooperation im steuerpflichtigen Bereich sichergestellt, dass der Umfang der Tätigkeit keinen Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot begründet?
- Ist der im Rahmen von Kooperationen möglicherweise anfallende Verlust insoweit unproblematisch, dass er ohne gemeinnützigkeitsrechtliche Konsequenzen (Mittelfehlverwendung) ausgleichbar ist? Sind diese Mittel vorhanden?
- Sind, z.B. bei Kooperationen, die Preisgestaltung, die Gehälter bzw. sonstige Aufwendungen angemessen und verhältnismäßig?
- Sind im Gesellschaftsvertrag angemessene, angepasste Regelungen zur Auflösung der Kooperation vorgesehen?
- Umfassen ggf. getroffene Kooperationsvereinbarungen hinreichende Auskunft- und Nachweispflichten, etwa zu übernommenen Tätigkeitspflichten der Partner, um den eigenen Pflichten gegenüber der Finanzverwaltung effektiv nachkommen zu können?
- Ist bei Mittelweiterleitungen der Feststellungsbescheid der Partnerinnen nach § 60a AO zur Kontrolle vorgelegt worden?
- Ist zwischen den Kooperationspartnern eine Regelung zur Aufteilung der notwendigen Beiträge und zur Verwertung des Ergebnisses getroffen worden? Sind dabei denkbare Konstellationen des Interessengegensatzes der Kooperationspartner berücksichtigt?

Auszug Diakonie Texte 2018/2019/2020

- 04.2021 Frühkindliche Bildung, Erziehung und Betreuung in Kirche und Diakonie – Finanzierung evangelischer Kindertageseinrichtungen
- 03.2021 Fachberatung für Menschen in der Prostitution – Handlungsprinzipien, Herausforderungen und Leistungsangebote
- 02.2021 Basiskonzeption Soziale Schuldnerberatung in der Diakonie – Fachpolitische Verortung und sozialarbeiterisches Handeln
- 01.2021 Befähigen, stärken, respektieren – Menschenwürdig und fachlich helfen jenseits von „Hartz IV“
- 01.2020 Für eine verbesserte Alterssicherung pflegender Angehöriger – und eine Reformierung des familienbasierten Pflegesystems
- 10.2019 Systeme für eine nationale Mindestsicherung in der EU – „minimum income“ – ein rechtlicher Rahmen auf der Ebene der Europäischen Union?
- 09.2019 Einrichtungsstatistik 2018 – Statistik der Diakonie Deutschland Stand 01.01.2018
- 08.2019 Diakonisches Profil in der generalistischen Pflegeausbildung – Integrative Bausteine zur Verankerung diakonischer Haltung in die Curricula der schulischen und praktischen Ausbildung
- 07.2019 Einwanderungspolitik und Einwanderungsgesetzgebung – Ein Diskussionspapier
- 06.2019 Konzept für eine grundlegende Pflegereform – Pflegevollversicherung mit begrenzter Eigenbeteiligung der Versicherten
- 05.2019 FAMILIE IM WANDEL – Die Rolle und Bedeutung der allgemeinen Förderung der Erziehung in der Familie
- 04.2019 Diakonischer Corporate Governance Kodex (DGK) – in der von der Konferenz Diakonie und Entwicklung am 18. Oktober 2018 verabschiedeten Fassung
- 03.2019 GEMEINSAM. VERANWORTLICH. – Kooperationen zwischen diakonischen und gewerblichen Unternehmen aktiv gestalten
- 02.2019 Evangelische Identität und Pluralität – Perspektiven für die Gestaltung von Kirche und Diakonie in einer pluraler werdenden Welt
- 01.2019 Ergänzende Finanzierung diakonischer Unternehmen im Wettbewerb – Handreichung
- 11.2018 Pflegestatistik zum 15.12.2015
- 10.2018 Neue Angebote zur Teilhabe am Arbeitsleben für Menschen mit Behinderungen – im Licht der UN-Behindertenrechtskonvention
- 09.2108 Familien gehören zusammen – Das Recht auf Familienleben von Flüchtlingen umsetzen!
- 08.2018 Armut Macht Ohnmacht – Strategien der Ermutigung

Impressum

Diakonie Deutschland
Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung e. V.
Caroline-Michaelis-Straße 1
10115 Berlin

Verantwortlich für die Reihe:
Dr. Thomas Schiller
Zentrum Kommunikation
redaktion@diakonie.de
www.diakonie.de

Redaktion:
Barbara-Maria Vahl
Zentrum Kommunikation
T +49 30 652 11-1116
barbara-maria.vahl@diakonie.de

Kontakt:
Frank Hofmann
Zentrum Recht und Wirtschaft
Diakonie Deutschland
frank.hofmann@diakonie.de

Layout:
A. Stiefel

© Oktober 2021 – 1. Auflage
ISBN-Nr. 978-3-946840-47-3
Art.-Nr. 613008051

Die Texte, die wir in der Publikationsreihe Diakonie Texte veröffentlichen, sind im Internet frei zugänglich. Sie können dort zu nichtkommerziellen Zwecken heruntergeladen und vervielfältigt werden.

Diakonie Texte finden Sie unter www.diakonie.de/Texte.

Benutzer des Diakonie Wissensportals können über die Portalsuche nicht nur nach Stichworten in den Textdateien recherchieren, sondern auch auf weitere verwandte Informationen und Veröffentlichungen aus der gesamten Diakonie zugreifen. Voraussetzung ist die Freischaltung nach der Registrierung auf www.diakonie-wissen.de

www.diakonie.de

Liebe Leserinnen und Leser,

wir hoffen, dass wir Ihnen mit der vorliegenden Ausgabe des Diakonie Textes Informationen und inhaltliche Anregungen geben können. Wir sind an Rückmeldungen interessiert, um unsere Arbeit zu optimieren. Wir freuen uns deshalb, wenn Sie uns

- Kommentare und Anregungen zum Inhalt des Textes senden,
- informieren, welchen Nutzen Sie durch diesen Text für Ihre Arbeit erfahren haben und
- mitteilen, wie Sie auf die vorliegende Ausgabe der Diakonie Texte aufmerksam geworden sind und ob oder wie Sie diese weitergeben werden.

Ihre Rückmeldungen lassen Sie bitte der verantwortlichen Projektleitung (siehe Impressum unter Kontakt) zukommen.

Herzlichen Dank!
Diakonie Deutschland

**Diakonie Deutschland
Evangelisches Werk für Diakonie
und Entwicklung e. V.**

Caroline-Michaelis-Straße 1

10115 Berlin

T +49 30 652 11-0

F +49 30 652 11-3333

diakonie@diakonie.de

www.diakonie.de