

Schriften zum Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht

RESEARCH

Till Böttcher

Transnationale Strukturen unternehmerisch tätiger NPO

Vergleich zwischen deutschem
Gemeinnützigkeitsrecht
und englischem Charity Law

 Springer

Schriften zum Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht

Herausgegeben von

S. Geibel, Heidelberg, Deutschland

Das Recht der Non-Profit-Organisationen und der Zivilgesellschaft, man könnte auch sagen das Recht des Dritten Sektors insgesamt, wirft besondere Fragen in fast allen Rechtsbereichen auf, kristallisiert sich aber vor allem in den Bereichen des Organisations- und des Steuerrechts. Die Reihe „*Schriften zum Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht*“ greift zwei besonders kennzeichnende Rechtsgebiete heraus, die als eine Art *pars pro toto* für das gesamte Recht der Non-Profit-Organisationen und der Zivilgesellschaft herangereift sind. In der Schriftenreihe zum Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht werden deshalb Dissertationen gerade in diesen Bereichen veröffentlicht, die Reihe nimmt aber auch Arbeiten insbesondere zum Vereinsrecht, Gesellschaftsrecht und Genossenschaftsrecht, zum Recht des Ehrenamts oder der Sozialunternehmer, zu wirtschaftsrechtlichen oder zu internationalen, europarechtlichen oder rechtsvergleichenden Themenstellungen mit Bezug zum Dritten Sektor auf.

Till Böttcher

Transnationale Strukturen unternehmerisch tätiger NPO

Vergleich zwischen deutschem
Gemeinnützigkeitsrecht
und englischem Charity Law

Till Böttcher
Stegen, Deutschland

Schriften zum Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht
ISBN 978-3-658-15516-2 ISBN 978-3-658-15517-9 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-658-15517-9

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

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2017

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 dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer ist Teil von Springer Nature
Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH
Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im März 2015 von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im Februar 2012 abgeschlossen und der Fakultät noch unter dem Titel „Grenzüberschreitende Organisationsstrukturen unternehmerisch tätiger Non-Profit-Organisationen im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht und im englischen Charity Law“ vorgelegt.

Neuere gesetzgeberische und gemeinschaftsrechtliche Entwicklungen sowie jüngere Tendenzen in Rechtsprechung und Literatur konnten nur teilweise und auch nur punktuell berücksichtigt werden. Insbesondere war es nicht möglich, die Ausführungen zum englischen Recht aktuell zu halten.

Meine Danksagungen gelten all jenen, die mich bei der Fertigung dieser Dissertation unterstützt haben. Besonders hervorheben möchte ich den Dank an meinen Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Stefan J. Geibel, der mich nicht nur bei Auswahl und Erarbeitung des Themenfeldes konstruktiv unterstützte, sondern mir außerdem hervorragende Forschungsmöglichkeiten und die notwendigen Forschungsfreiheiten gewährte und mir einen für diese Arbeit wichtigen Auslandsforschungsaufenthalt an der Universität in Oxford/England ermöglichen konnte. Dass er diese Arbeit in die jüngst von ihm gegründete und herausgegebene Schriftenreihe aufnahm, ehrt mich sehr. Ebenso danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Hanno Kube für die kurzfristige und zügige Übernahme der Zweitkorrektur.

Daneben danke ich meinen Doktorandenkolleginnen und -kollegen, insbesondere am Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (IGW) sowie denen am Centrum für soziale Investitionen und Innovationen (CSI) der Universität Heidelberg, für vielschichtige und stets gewinnbringende Diskussionen und Anregungen. Ausdrücklich gilt dieser Dank Dr. Timo Rademacher, dem ich nicht nur manch nützlichen Hinweis zu verdanken habe, sondern der auch eine abschließende Gesamtlektüre und inhaltliche Auseinandersetzung nicht scheute.

Mein herzlichster Dank gilt freilich meinen Eltern für die stets in jedweder Form gewährte Rückendeckung. Ihnen möchte ich diese Arbeit widmen und aufrichtig für die Ermöglichung meines Werdeganges danken.

Freiburg im Breisgau im April 2016

Till Böttcher

Inhaltsübersicht

Kapitel 1: Rechtsformgebung und Schranken der Rechtsformwahl im Gemeinnützigkeitsrecht und im <i>Charity Law</i>	21
Kapitel 2: Gemeinnützige Tätigkeit und unternehmerische Betätigung	147
Kapitel 3: Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit	203
Kapitel 4: Auslagerung wirtschaftlicher Tätigkeiten	245

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsübersicht.....	7
Inhaltsverzeichnis.....	9
Einleitung.....	19
Kapitel 1: Rechtsformgebung und Schranken der Rechtsformwahl im Gemeinnützigkeitsrecht und im <i>Charity Law</i>	21
A. Einführung in die Problemstellung.....	21
B. Die Rechtsformwahl im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht	22
I. Das Dogma der Beschränkung des Gemeinnützigkeitsstatus auf Körperschaften	23
1. Entwicklung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts	23
2. Die gegenwärtige Beschränkung der Rechtsformwahl auf Körperschaften im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht	24
3. Stellungnahme	27
4. Kann es die „gemeinnützige natürliche Person“ geben?	28
a. Die Verpflichtung zur gemeinnützigen Zweckverfolgung.....	29
aa. Zweiseitige Verpflichtung	30
bb. Einseitige Verpflichtung.....	30
b. Gemeinnützigkeit von Nichtgewerbetreibenden.....	32
c. Der „gemeinnützige Kaufmann“ ?	34
d. Zwischenfazit: Gemeinnützigkeit und natürliche Personen.....	37
5. Die „gemeinnützigen Personenvereinigungen“	38
a. Die „gemeinnützige GbR“ ?.....	38
aa. Die Annäherung von Personengesellschaften und juristischen Personen	38
bb. Die Anforderungen der §§ 51 ff. AO an die BGB-Gesellschaft.....	40
cc. Das Problem der eigennützigen Gesellschafterinteressen.....	41
(1) Geschäftsführervergütung und Gewinnbeteiligung.....	41
(2) Persönliche Haftung.....	42

i. Möglichkeiten einer Haftungsbeschränkung bei der GbR und der „gGbR“	42
ii. Das BGH-Urteil vom 21.01.2002 – BGHZ 150, 1	43
iii. „Unzumutbarkeit“ einer akzessorischen Gesellschafterhaftung	44
iv. Formularmäßige oder institutionelle Haftungsbeschränkung der „gGbR“?	45
v. Zwischenergebnis	49
(3) Überschussverwendung	49
(4) Innenregress des handelnden Gesellschafters	50
(5) Auseinandersetzungs- und Abfindungsansprüche	50
(6) Zwischenergebnis	51
dd. Die „gGbR“ im EStG	52
(1) Problemstellung	52
(2) Die „gGbR“ und der Gewerbebetrieb	54
(3) Folgt aus § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ein Ausschluss des steuerlichen Gewinnanteils i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG oder eine bloße Vereinbarung zur zweckgebundenen Gewinnverwendung?	55
(4) Die Mitunternehmereigenschaft der „gGbR“-Gesellschafter	58
ee. Zwischenergebnis „gemeinnützige GbR“	60
b. Gemeinnützige Personenhandelsgesellschaften	60
c. Gemeinnützigkeitsrecht und sonstige Gesamthandsgemeinschaften	61
aa. Partnerschaftsgesellschaft	61
bb. Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	62
cc. Eheleiche Gütergemeinschaft, § 1416 BGB	63
dd. Erbengemeinschaft, § 2032 BGB	63
6. Zwischenfazit: Beschränkung von Steuerprivilegien auf Körperschaften	64
II. Relativierung des „Dogmas der körperschaftlichen Gemeinnützigkeit“	65
1. Kapitalgesellschaften – § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG	65
a. Ausländische Gesellschaften	65
b. Modifizierung der Grundstrukturen von Kapitalgesellschaften durch die §§ 51 ff. AO	66
c. Gemeinnützige GmbH	67
d. Gemeinnützige UG (haftungsbeschränkt) und gemeinnützige Ein-Personen-GmbH	69
e. Gemeinnützige AG	72

f. Gemeinnützigkeitsfähigkeit von Vor-Gesellschaften	72
g. Zwischenfazit: Kapitalgesellschaften	74
2. Genossenschaften – § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG	75
3. Versicherungs- und Pensionsfondvereine auf Gegenseitigkeit – § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG	75
4. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts – § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG ...	76
a. Rechtsfähige Vereine (wirtschaftlich / nicht wirtschaftlich).....	76
b. Selbstständige Stiftungen.....	79
aa. Steuergesetzliche Bevorzugung von Stiftungen.....	81
bb. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der rechtsformspezifischen steuerlichen Begünstigung von Stiftungen	82
(1) Voraussetzung der Vergleichbarkeit	82
(2) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	82
cc. Privilegierte Stiftungsgebilde im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG	84
c. Ausländische juristische Personen des Privatrechts	87
d. Zwischenfazit: Sonstige juristische Personen des privaten Rechts	88
5. Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts – § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG	89
a. Bedeutung	89
b. Der nichtrechtsfähige Verein	90
c. Die nichtrechtsfähige Anstalt.....	93
d. Die nichtrechtsfähige (unselbstständige) Stiftung	94
aa. Einordnung und Struktur der Rechtsform.....	94
bb. Widersprüchlichkeit im Vergleich mit der GbR.....	97
cc. Die unselbstständige Stiftung als atypische gemeinnützige Treuhand- GbR	98
e. Nichtrechtsfähige „andere Zweckvermögen“	99
aa. Begriffsbestimmung.....	99
bb. Die „gGbR“ und Zweckvermögen	103
(1) Wirtschaftliche Selbstständigkeit.....	103
(2) Dauerhaftes Ausscheiden aus dem Vermögen des Widmenden ...	105
(3) Zweckbindung.....	107
cc. Zwischenfazit: Gesellschafts(zweck)vermögen.....	108
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG	109

III. Zwischenfazit: Rechtsformneigung und Schranken der Rechtsformwahl in Deutschland	110
C. Rechtsformen von Charities in England.....	111
I. Einführung	111
II. Charitable Trust	113
1. Grundstrukturen des <i>Trust</i>	114
2. Vorzüge des <i>Trust</i> bei der Rechtsformwahl im <i>Charity Law</i>	115
3. Die Haftungssituation des (<i>charitable</i>) <i>Trust</i>	116
4. Die gemeinnützige Zwecksetzung	117
5. Ausnahmen und Entlastungen des <i>charitable Trust</i> gegenüber privatnützigen <i>trusts</i>	117
a. Certainty of objects	118
b. Rule against perpetuities	118
c. Cy-près doctrine	119
6. Der <i>charitable Trust</i> in der Praxis.....	120
III. Charitable Company	121
IV. Charitable Unincorporated Association	122
V. Charitable Incorporated Organisation (CIO)	123
VI. Sonstige Rechtsformen.....	126
1. Industrial and Provident Society (IPS).....	126
2. Royal Charter	127
3. Gesetzliche Inkorporierung.....	127
VII. Community Interest Company (CIC).....	128
D. Vergleich der Rechtsformwahl im Gemeinnützigkeitsrecht und im <i>Charity Law</i>	129
I. Eigeninteresse und (un)begrenzte Haftung von Gesellschaftern.....	129
1. Staatliche Aufsicht als Korrektiv	130
a. Die <i>Charity Commission</i> und die deutsche Aufsicht.....	130
b. Registerpflicht, Rechnungslegung und Prüfung	134
c. Aufgaben und Kompetenzen der <i>Charity Commission</i>	136
d. Rechtsschutz	137
2. Autonome Aufsichtsbehörde im Gemeinnützigkeitsrecht auch in Deutschland?.....	138

a. Verbandskompetenz zur Errichtung einer „Bundesgemeinnützigkeitsaufsicht“	139
b. Zweckmäßigkeitprognose	140
II. Eine eigenständige Rechtsform für gemeinnützige Organisationen – ein Modell für Deutschland?	143
III. Der Trust als Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG	144

Kapitel 2: Gemeinnützige Tätigkeit und unternehmerische Betätigung147

A. Gemeinnützigkeit und unternehmerische Tätigkeit in Deutschland147

I. Gemeinnützigkeit und Wirtschaftlichkeit – zwei Antonyme?	147
II. Gemeinnützige Zwecke und sonstige Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit.....	148
1. Gemeinnützige Zwecke, § 52 AO	148
2. Mildtätige Zwecke, § 53 AO.....	150
3. Kirchliche Zwecke, § 54 AO	151
4. Selbstlosigkeit, § 55 AO	151
a. Begriff.....	152
b. Der Regelungsgehalt von § 55 AO im Einzelnen	152
aa. Nicht in erster Linie eigenwirtschaftlich.....	152
bb. Gemeinnützige Mittelverwendung	155
(1) Grundsätzliches zum Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung	155
(2) Satzungsbindung	156
(3) Verwendungsverbote	157
(4) Gewinnausschüttungsverbot und Grundsatz der Vermögensbindung	157
(5) Zeitnahe Mittelverwendung	158
5. Ausschließlichkeit, § 56 AO	160
6. Unmittelbarkeit, § 57 AO.....	161
7. Ausnahmen von den Verwendungsverböten: § 58 AO	162
8. Weitere Voraussetzungen	162
III. Überblick: Einzelsteuergesetzliche Vergünstigungen.....	164
1. Direkte Steuervergünstigungen	164
2. Indirekte Steuervergünstigungen	166
3. Sonstige Vergünstigungen	167
4. Legitimation der steuerlichen Privilegierung.....	167

IV. Besteuerung wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Organisationen.....	168
1. Ideeller Bereich	169
2. Vermögensverwaltung	169
3. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	170
4. Zweckbetrieb	172
5. Verwendung der Mittel	173
6. Die Auswirkung von Verlusten auf den Gemeinnützigkeitsstatus.....	174
B. Gemeinnützigkeit und unternehmerische Tätigkeit in England	176
I. Charitable purposes und sonstige Voraussetzungen des Charity-Status	176
1. Gemeinnützige Zwecke	176
a. Relief of Poverty.....	178
b. Advancement of Education.....	179
c. Advancement of Religion	179
d. Other Purposes beneficial to the Community	179
2. Allgemeinwohlförderung	180
3. Konflikte aufgrund wirtschaftlicher Betätigung	181
II. Einzelsteuergesetzliche Vergünstigungen.....	184
1. Überblick	184
2. Körperschaft- und Einkommensteuer	186
3. Umsatzsteuer.....	187
4. Kapitalertragsteuer	188
5. Steuerliche Vergünstigungen für Spenden.....	189
a. Gift Aid	189
b. Payroll Deduction Scheme.....	190
6. Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	191
III. Unternehmerische Betätigung und ihre steuerliche Behandlung	192
1. Investment.....	192
2. Trade	194
a. Handel und <i>Charity Law</i>	195
b. Handel und <i>Tax Law</i>	196
aa. Small scale exemptions.....	197
bb. Fundraising events.....	197
c. Verluste	199
C. Rechtsvergleich: Voraussetzungen und Vergünstigungen.....	199

Kapitel 3: Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit	203
A. Die Entwicklung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit in der Union	203
I. Ausgangslage	203
II. Die Entwicklung in der Rechtsprechung des EuGH	205
1. Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf gemeinnützige Körperschaften.....	205
2. Rechtssache <i>Stauffer</i>	207
3. Rechtssache <i>Jundt</i>	209
4. Rechtssache <i>Persche</i>	210
5. Rechtssache <i>Heukelbach</i>	211
6. Rechtssache <i>Kommission ./.</i> Republik Österreich	213
III. Strukturierung und Bewertung der EuGH-Rechtsprechung	213
1. Kategorisierung	213
2. Einfluss auf die Balance der Regelungssysteme	215
a. Auswirkungen auf die Balance des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts..	215
b. Auswirkungen auf die Balance des englischen <i>Charity Laws</i>	216
IV. Konsequenz: Anerkennungs- oder Erfüllungsgrundsatz?	217
B. Legislative Reaktionen auf die Erweiterung von Steuervergünstigungen.....	220
I. Deutschland.....	220
1. Ansehenssteigerung der Bundesrepublik oder Förderung der deutschen Bevölkerung	221
a. Gesetzesformulierung	221
b. Zweifel an der europarechtlichen Vereinbarkeit der Norm	221
c. „Sinnentleerende“ Auslegung zur Erhaltung eines Anwendungsbereichs	222
d. Alternative Begrenzungsmöglichkeiten für die Gewährung von Steuervergünstigungen	224
2. Funktionaler Inlandsvergleich.....	225
II. England.....	228
1. Jurisdiction condition.....	228
2. Registration condition.....	229
3. Management condition.....	231
III. Bewertung und Vergleich der legislativen Reaktionen in Deutschland und England.....	234
C. Herausforderungen an gemeinnützige Organisationen im Binnenmarkt	237
I. Einführung einer deutschen „Zentralbehörde“ für den gemeinnützigen Sektor.....	237

II. Differierende Register-, Veröffentlichungs- und Rechnungslegungspflichten	239
III. Grenzüberschreitende Satzungssitzverlegung für gemeinnützige Organisationen?	240
IV. Entlastung durch Harmonisierung auf europäischer Ebene?	242
1. Schaffung weiterer europäischer Rechtsformen	242
2. Schaffung einer „European Charity“	244
Kapitel 4: Auslagerung wirtschaftlicher Tätigkeiten	245
A. Auslagerung wirtschaftlicher Tätigkeit in Deutschland	245
I. Grundsätze	245
1. Der Untersuchungsgegenstand	245
2. Beweggründe für eine Auslagerung.....	248
3. Zweigniederlassungen im Gemeinnützigkeitsrecht	249
II. Auslagerung wirtschaftlicher Tätigkeiten auf eine Kapitalgesellschaft.....	250
1. Alternativen der Zurechnung der ausgelagerten Kapitalgesellschaft zur gemeinnützigen Mutterkörperschaft: Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung	250
a. Die Zuordnung nach herrschender Meinung und Rechtsprechung	251
b. Kritik.....	252
c. Stellungnahme.....	253
2. Auswirkungen auf den Gemeinnützigkeitsstatus der Mutterkörperschaft, falls die Tochterkapitalgesellschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt.....	255
3. Tochterkapitalgesellschaft betreibt einen Zweckbetrieb oder zweckfördernde Hilfstätigkeiten	258
a. Zweckbetriebe	258
b. Hilfsbetriebe und Hilfstätigkeiten	260
III. Ausgliederung wirtschaftlicher Tätigkeiten auf Personengesellschaften.....	261
1. Die Regel: Beteiligung an gewerblich geprägter Personengesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.....	261
2. Die Ausnahme: (Kommandit-)Beteiligung an gewerblich geprägter Personengesellschaft im Rahmen der Vermögensverwaltung	262
a. Kritik der Literatur an bisheriger Rechtsprechung	262
b. Neue BFH-Rechtsprechung	263
c. Stellungnahme.....	264

3. Personengesellschaftsbeteiligung als Zweckbetrieb der gemeinnützigen Körperschaft.....	264
IV. Exkurs: Besonderheiten im Zusammenhang mit der Auslagerung gemeinnütziger Tätigkeiten auf gemeinnützigen Organisationen, Dachorganisationen und Holdinggesellschaften im Rahmen von §§ 57 und 58	
Nr. 2 AO	265
1. Gemeinnützigkeit kraft Hilfsperson	265
2. Gemeinnützige Holdingstrukturen	266
a. Unterscheidung zwischen gemeinnütziger Holding und Dachverband.....	266
b. Bisherige Behelfslösungen zur Schaffung einer „gemeinnützigen Holding“	267
c. Auswirkungen der neuen „Hilfspersonen-Rechtsprechung“	268
d. Sonstige „Kettenbeteiligungen“	269
V. Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	270
VI. Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten der Organschaft im Überblick.....	272
VII. Zwischenfazit.....	274
B. Auslagerung wirtschaftlicher Tätigkeit in England	274
I. Grundstruktur: Investment und Trade	274
II. Maßgebliche Möglichkeiten der Ausgliederung	275
1. Trading Trust.....	275
2. Franchising	276
3. Trading Subsidiaries.....	276
III. Verlust des charitable status	279
C. Unterschiede und Auswirkungen ausgelagerter wirtschaftlicher Betätigung auf eine grenzüberschreitende Tätigkeit	280
I. Auswirkungen „maßgebender Einflussnahme“ auf wirtschaftlich tätige Tochtergesellschaften	280
1. Das Abgrenzungskriterium der „maßgebenden Einflussnahme“ in Deutschland	280
2. Die Unschädlichkeit „maßgebender Einflussnahme“ in England.....	282
II. Zuwendungen einer (Tochter-) Gesellschaft an eine gemeinnützige (Mutter-) Gesellschaft.....	283
1. England: Gewinnverwendung oder Gift Aid	283

2. Deutschland: Gewinnverwendung oder Spende	286
3. Markanter Unterschied: Höhe der steuerlichen Berücksichtigung bei der zuwendenden Gesellschaft	289
III. Steuerliche Vorzüge grenzüberschreitender Organisationsstrukturen:	
Deutschland – England	290
1. Gründung einer wirtschaftlich tätigen Tochtergesellschaft in England	290
2. Steuerbegünstigte Einnahmen trotz Einflussnahme auf wirtschaftliche Tochtergesellschaft	291
Thesenübersicht.....	293
I. Thesen – 1. Kapitel	293
II. Thesen – 2. Kapitel	295
III. Thesen – 3. Kapitel.....	296
IV. Thesen – 4. Kapitel.....	297
Ausblick	301
Literaturverzeichnis.....	303

Einleitung

Das Gemeinnützigkeitsrecht stellt sich als ein europarechtlich geprägtes Rechtsgebiet dar, obgleich es als Ausschnitt des Rechts der direkten Steuern nicht in den unmittelbaren Kompetenzbereich der Europäischen Union fällt. Allerdings haben die Mitgliedstaaten dem Europäischen Gerichtshof zufolge auch beim Tätigwerden in ihren autonomen Kompetenzbereichen das Gemeinschaftsrecht zu wahren.¹ Eine unterschiedliche Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften allein aufgrund ihrer Ansässigkeit, wie sie vielen Rechtsordnungen neben der deutschen und der englischen ursprünglich immanent war, ist demzufolge eine europarechtswidrige Diskriminierung. Die jüngsten legislativen Korrekturen zeichnen unterschiedliche Wege hin zu einer nach wie vor restriktiven und mitunter problematischen Öffnung der nationalen Steuerprivilegien für ausländische Akteure. Die Erweiterung des rechtlichen Handlungs- und Organisationsspielraums bietet Non-Profit-Organisationen unterdessen die Möglichkeit, ihre gemeinnützigen Tätigkeiten auf Nachbarmitgliedstaaten auszuweiten. Infolge dessen werden sich ebenfalls ihre wirtschaftlichen Mittelbeschaffungstätigkeiten in Form von Vermögensverwaltung und wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe vermehrt in fremden Rechtsordnungen wiederfinden, auf deren Umgang das nationale Recht vorbereitet sein muss.

Für eine rechtsvergleichende Betrachtung bieten sich das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht und das englische *Charity Law* besonders an, da sich die Regelungskonzepte zwar einerseits in der grundlegenden Frage der Rechtsformwahl im Not-for-Profit-Bereich unterscheiden, sich jedoch andererseits in der Art und Weise der steuerlichen Begünstigung gemeinnütziger Organisationen so weit ähneln, dass eine hinreichende Vergleichbarkeit besteht. Aus diesem Grunde erscheinen deutsch-englische grenzüberschreitende Organisationsstrukturen, beispielsweise durch Nutzung verschiedener steuerentlastender Abzugsmöglichkeiten im Rahmen von Zuwendungen, für Non-Profit-Organisationen attraktiv. Ferner existiert in England mit der Charity Commission eine zentrale Aufsichts- und Regulierungsbehörde zur Überwachung, aber auch zur Unterstützung des gemeinnützigen Sektors. Sie verfügt über weitreichende Kompetenzen und führt ein zentrales, öffentlich zugängliches Register. Die Frage, ob auch in Deutschland und gerade mit Blick auf die Öffnung der Steuervergünstigungen für ausländische Akteure, ein Zentralregister oder eine

¹ Ständige Rechtsprechung des EuGH, z.B. EuGH vom 11.08.1995 – C-80/94 (Wielockx), Slg. 1995, I-2493, Rz. 16; EuGH vom 10.03.2005 – C-39/04 (Laboratoires Fournier), Slg. 2005, I-2057, Rz. 14; EuGH vom 23.02.2006 – C-513/03 (Van Hilten-van der Heijden), Slg. 2006, I-0000, Rz. 36.

einheitliche Aufsichtsbehörde sinnvoll erschiene, kann so mit den Erfahrungen des englischen Rechtskreises neu beleuchtet werden.

Im Rahmen dieser rechtsvergleichenden Arbeit gilt es somit, die wesentlichen Unterschiede der Rechtssysteme mit Blick auf möglicherweise effizientere Strukturen gemeinnütziger Organisationen vor dem Hintergrund ihrer historischen Entwicklung zu hinterfragen und im jeweiligen rechtlichen Kontext zu beleuchten. Dafür analysiert die vorliegende Arbeit in einem ersten Schritt kritisch die deutsche Beschränkung der gewährten Steuervergünstigungen aufgrund gemeinnütziger Tätigkeit auf Körperschaften im Sinne des § 1 KStG im Vergleich zu der (nahezu) umfassenden Rechtsformwahlfreiheit im englischen Recht (Kapitel 1). Im Mittelpunkt soll dabei die Frage nach der Gemeinnützigkeitsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter geltendem deutschem Recht im Vergleich zum englischen *Charity Law* im Umgang mit dem *Trust* stehen, bevor hieran anschließend die Voraussetzungen und die Rechtsfolgen gemeinnützigen Handelns im Detail untersucht werden (Kapitel 2). In einem dritten Abschnitt werden die Rechtsprechungsentwicklung des EuGH und die darauf folgenden mitgliedstaatlichen gesetzgeberischen Reaktionen bewertet. In diesem Zusammenhang wird auf die weiterhin bestehenden Hindernisse grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit hingewiesen (Kapitel 3). Sodann werden bestehende Verflechtungsmodelle gemeinnütziger Muttergesellschaften mit ihren in unterschiedlichen Rechtsformen am Markt teilnehmenden Tochtergesellschaften innerhalb der Rechtssysteme untersucht und die bestehenden Möglichkeiten zur Auslagerung wirtschaftlicher Tätigkeitsbereiche durch gemeinnützige Organisationen vorgestellt (Kapitel 4). Denn nicht nur die gemeinnützige Körperschaft als solche bedarf einer adäquaten rechtlichen Ausgestaltung. Auch die ihr angeschlossenen Mittelbeschaffungsbetriebe lassen sich im Grenzbereich zwischen steuerbefreiter Vermögensverwaltung und steuerpflichtigem Wirtschaftsbetrieb strukturell optimieren. Die Öffnung der nationalstaatlichen europäischen Rechtssysteme für den Einsatz ausländischer Gesellschaftsformen birgt interessante steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten. Gleichzeitig stellen sie den deutschen Gesetzgeber vor die Herausforderung des Umgangs mit ihrer Implementierung. Schließlich werden Beispielmodelle entwickelt, mit welchen sich nationale Hindernisse mittels grenzüberschreitender Organisationsstrukturen abfedern lassen.

Kapitel 1: Rechtsformeinigung und Schranken der Rechtsformwahl im Gemeinnützigkeitsrecht und im *Charity Law*

A. Einführung in die Problemstellung

Mit dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht und dem englischen *Charity Law* stehen sich zwei Regelungskonzepte gegenüber, welche sich bei der Beschränkung der zur Verfügung stehenden Rechtsformen für gemeinnütziges Handeln grundlegend unterscheiden und somit einen unmittelbaren „Wettbewerb genuin nationaler Gesellschaftsformen“² im Binnenmarkt ermöglichen.³ Während das deutsche Recht einem „organisationsgebundenem Förderprinzip“⁴ folgt, bestehen in England vergleichbar weniger strikte Restriktionen die Rechtsformwahl betreffend, da der *charity*-Status nicht an die Rechtspersönlichkeit der Organisationsform anknüpft. Das Ordnungsprinzip folgt dort, anders als in Deutschland, nicht dem Rechtsträger, sondern stellt vermehrt den Organisationszweck in den Vordergrund. Zwar können in England auch keine natürlichen Personen als solche den Status einer *charity* erlangen, gleichwohl steht er sowohl *trusts* als auch sämtlichen *bodys of persons* offen, die eine identifizierbare und von der Einzelperson trennbare rechtliche Struktur aufweisen und Inhaber von Vermögen und Eigentum sein können. In England mitumfasst sind demzufolge auch nicht körperschaftlich organisierte Personenvereinigungen und Vermögensmassen, welche in Deutschland aufgrund der Beschränkung der §§ 51 ff. AO auf Körperschaften im Sinne des KStG von steuerlichen Privilegien ausgeschlossen wären.

Die Bindung des Gemeinnützigkeitsstatus an die Eigenschaft der Körperschaft in Deutschland wird zum einen mit der drohenden Gefahr des eigennützigens Handelns der Beteiligten anderer Organisationsformen und zum anderen mit einer gesteigerten Transparenz und Kontrollfähigkeit von Körperschaften legitimiert. Die Berechtigung einer solchen Beschränkung des Gemeinnützigkeitsstatus auf Körperschaften im Sinne des KStG gilt es nachfolgend mit Bezug auf die Unterschiede zum englischen Recht umfassend zu hinterfra-

² Müller-Graff, in: Müller-Graff/Teichmann (Hrsg.), Europäisches Gesellschaftsrecht auf neuen Wegen, S. 34.

³ Vgl. hierzu im Allgemeinen auch Teichmann, Binnenmarktkonformes Gesellschaftsrecht, S. 86 ff.

⁴ Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (51).

gen. Denn der englische Rechtskreis begegnet den aufgezeigten Bedenken in anderer Weise, insbesondere mit einer kompetenzstarken Aufsichtsbehörde, welche den zweiten bedeutenden, institutionellen Unterschied der Rechtsordnungen markiert.

B. Die Rechtsformwahl im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht

Im deutschen Recht sind der Status der Gemeinnützigkeit und die damit einhergehenden Steuervergünstigungen zwar grundsätzlich rechtsformneutral.⁵ Nach § 51 Abs. 1 Satz 2 AO können jedoch nur Körperschaften, legal definiert als „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“, gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO zur Erlangung des Status einer im weiteren Sinne⁶ gemeinnützigen Organisation verfolgen. Es wird Bezug genommen auf den Katalog der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nach § 1 Abs. 1 KStG. Aus der Verweisung der Abgabenordnung auf das Körperschaftsteuergesetz folgt, dass nicht der Körperschaftsbegriff im gesellschaftsrechtlichen Sinne, sondern der eigenständige steuerrechtliche Begriff der unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekte maßgeblich ist. Dieser umfasst nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 4 KStG zwar auch die mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Körperschaften des privaten Gesellschaftsrechts, erweitert diesen jedoch um „nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts“ (Nr. 5) und „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ (Nr. 6). Nach dem überwiegenden Teil der Literatur und der aktuellen Rechtsprechung sind natürliche Personen sowie jedenfalls grundsätzlich Personengesellschaften⁷ und Gesamthandsgemeinschaften aus dem steuerrechtlichen Körperschaftsbegriff und damit auch von den einzelsteuergesetzlichen Privilegien für gemeinnütziges Handeln ausgeschlossen.⁸ Im Mittelpunkt der Begründung dieser historisch gewachsenen gesetzlichen Konzentration auf Körperschaften bei den Steuerbefreiungen stand und steht die für sie charakteristische Trennung zwischen der gemeinnützi-

⁵ *Hüttemann*. DStJG 26 (2003), 49 (53).

⁶ Der Terminus „gemeinnützig“ im engeren Sinne wird nur im Zusammenhang mit § 52 AO verwendet, woraus sich ergibt, dass die gemeinnützigen Zwecke nur einen Teilbereich der steuerlich geförderten allgemeinwohlbezogenen Tätigkeiten darstellen. Daneben werden auch an „mildtätige“ (§ 53 AO) und „kirchliche“ Zwecke (§ 54 AO) Steuervergünstigungen geknüpft. Dennoch werden diese drei steuerbegünstigten Zwecke oft im allgemeinen, aber auch im fachlichen Sprachgebrauch zu den „gemeinnützigen“ Zwecken im weiteren Sinne zusammengefasst oder synonym verwandt.

⁷ Neben der GbR gilt dies auch für Personengesellschaften des HGB (OHG und KG), sowie für Typenvermischungen (bspw. GmbH & Co. KG), da sie keine Subjekte des Körperschaftsteuergesetzes darstellen.

⁸ BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

gen Verbands- und der privatnützigen Mitgliederebene.⁹ In einer den Verein und die Kapitalgesellschaften noch übersteigend ausgeprägten Art ist diese Trennung bei der selbstständigen Stiftung im Sinne der §§ 80 ff. BGB zu beobachten, die als mitgliederloses verselbstständigtes Zweckvermögen (mitgliederlose juristische Person) verstanden wird, welches durch den Gründungsakt vom Stifterwillen unabhängig wird. Daher droht bei der Stiftung jedenfalls nach ihrer rechtlichen Struktur keine Gefahr durch privatnützige Interessen.

Im Folgenden wird die Beschränkung der Steuervergünstigungen auf Körperschaften im genannten Sinne und das Festhalten an einer formellen Rechtsformbindung des Gemeinnützigkeitsrechts näher untersucht (I.). Sofern eine Einbeziehung „gemeinnütziger Einzelpersonen und Personengesellschaften“ entgegen der Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung sinnvoll erscheint, wird der Frage nach einem möglichen gesetzlichen Anknüpfungspunkt im geltenden Recht nachgegangen (II.).

I. Das Dogma der Beschränkung des Gemeinnützigkeitsstatus auf Körperschaften

1. Entwicklung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts

Die Entstehung des kodifizierten Gemeinnützigkeitsrechts führt zurück ins Jahr 1867,¹⁰ als erstmals ein preußisches Gesetz die Gemeinnützigkeit als solche steuerlich begünstigte, indem es Aktien-Baugesellschaften Sportel- und Stempelfreiheit gewährte, sofern der Zweck der Gesellschaft ausschließlich darauf gerichtet war, mittellosen Familien günstigen Wohnraum zu beschaffen.¹¹ Im Jahre 1894 wurde diese Regelung auf alle Aktiengesellschaften mit ausschließlich gemeinnütziger Zwecksetzung erweitert.¹² In Sachsen wurden juristische Personen, welche ausschließlich kirchliche, gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verfolgten, durch § 6 Nr. 10 EStG 1900 steuerbefreit. Dem sächsischen EStG von 1878 fehlte noch eine entsprechende Regelung.¹³ 1906 befreite die Änderung des Einkom-

⁹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rz. 3.

¹⁰ Keine gesetzlichen Regelung, aber dennoch Steuererleichterungen bot bereits § 75 eines 1812 vom sächsischen König herausgegeben Mandats über die Einführung einer Grundabgabe und eine preußische Kabinettsorder aus dem Jahre 1834 zu Befreiung von Kommunalsteuern – vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 32.

¹¹ Preuß. GSl. 1867, 385 – Gesetz vom 02.03.1867; vgl. zur Entwicklung *Hammer*, *StuW* 2001, 19 (20 f.); *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 25 ff.; *Kraft*, *VJSchr f Steuer- u Finanzrecht*, 1932, 315 (316).

¹² RGBI. 1894, 369 – Gesetz vom 27.04.1894.

¹³ *Mathiak*, Das sächsische Einkommensteuergesetz 1874/78, S. 70, 78 f.

mensteuergesetzes¹⁴ Gesellschaften mit beschränkter Haftung auch in Preußen von der Steuer, sofern ausschließlich gemeinnützige, wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke verfolgt wurden. Gleichzeitig wurde die Besteuerung für Zuwendungen an solche Körperschaften auf 5 v.H. begrenzt, sofern der Zweck innerhalb des deutschen Reichs und nicht nur zugunsten einzelner Familien verwirklicht wurde.¹⁵ Die sodann im Ersten Weltkrieg fortgeführten Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften fanden zu Beginn der Weimarer Republik eine grundsätzliche Neuordnung, wobei jedoch keine Legaldefinitionen oder ausführliche Tatbestände formuliert wurden. Erst die §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) aus dem Jahre 1934¹⁶ und vor allem die Vorschriften der Gemeinnützigkeitsverordnung¹⁷, deren Regelungsgegenstand sich nunmehr in den §§ 51 ff. AO wiederfindet, enthielten allgemeine Regelungen der Gemeinnützigkeit.

2. Die gegenwärtige Beschränkung der Rechtsformwahl auf Körperschaften im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht

Diese Entwicklung vor Augen wurde in Deutschland seit je her die Gewährung von Steuerprivilegien aufgrund gemeinnützigem Handeln auf Körperschaften im Gegensatz zu natürlichen Personen und Personengesellschaften begrenzt. Rechtlich wurde dieser historische Befund niemals grundlegend hinterfragt, sondern stets als gegeben hingenommen. Lediglich die Gesetzgebung des Königreichs von Baden-Württemberg verfolgte kurzzeitig ein alternatives Konzept: Steuervergünstigungen wurden nicht ausschließlich an die Rechtsform oder die Rechtspersönlichkeit des Steuerpflichtigen, sondern teilweise auch nur an die Zweckbestimmung geknüpft. So waren nach dem Grundsteuergesetz von 1873¹⁸ Grundflächen, Gebäude etc., welche ausschließlich dem öffentlichen Gebrauch dienten und dem Eigentümer keinen ökonomischen Nutzen abwarfen, unabhängig vom Eigentümer und von dessen Rechtsform von der Grundsteuer befreit. Ebenso knüpfte das Baden-Württembergische Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz¹⁹ die Befreiung von der Erb-

¹⁴ Änderung des Art. 1 EStG durch: Preuß. GSl. 1906, 241 – Gesetz vom 19.06.1906.

¹⁵ § 12 Nr. 2 und 3 der Anlage 4 zum Gesetz vom 03.06.1906, RGBl. S. 620 (654; 659). Diese Regelung findet sich heute in § 13 Abs. 1 Nr. 16 und 17 ErbStG wieder.

¹⁶ Gesetz vom 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925.

¹⁷ VO vom 16.12.1941, RStBl. 1941, 937; später ersetzt durch die GemeinnützigkeitsVO vom 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592.

¹⁸ Reg. Bl.-Baden-Württemberg 1873, 127 – Gesetz vom 30.4.1873 - Gesetz betr. Grund-, Gebäude- u. Gewerbesteuer, vgl. dort Art. 2 Nr. 3 und 5.

¹⁹ Reg.Bl.-Baden-Württemberg 1899 – Gesetz vom 26.12.1899 - Gesetz, betr. d. Erbschaft- u. Schenkungsteuer, dort Art. 5 C.

schaftsteuer für Vermögenszuwendungen an ihre gemeinnützige Zweckbindung und nicht an die Rechtspersönlichkeit des Zuwendungsempfängers.²⁰

Die heutige steuerrechtliche Rechtsformbindung scheint von der zivilrechtlichen Entwicklung geprägt oder gar bedingt zu sein,²¹ denn der Gesetzentwurf zu den bürgerlich-rechtlichen nichtwirtschaftlichen Vereinen bezeichnete diese noch als „Vereine, welche wohltätige, gesellige, wissenschaftliche, künstlerische oder andere auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht gerichtete Zwecke verfolgen“.²² Eine Gewährung von Steuerbegünstigungen an natürliche Personen, so heißt es heute, sei mit den Zielen und Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechts nicht zu vereinbaren.²³ Für die Beschränkung der steuerlichen Vorteilsgewährung im Gemeinnützigkeitsbereich auf Verbände wird unter anderem auf die fehlende hinreichende Gewähr von natürlichen Personen und Personengesellschaften verwiesen, selbstlos, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen zu können.²⁴ Natürliche Personen und Personengesellschaften sollen zur Existenzsicherung immer *auch* eigennützig für die Erhaltung ihres eigenen Lebensunterhalts handeln müssen,²⁵ wohingegen vermögens- und organisationsrechtlich von ihren Mitgliedern getrennte Verbände einen überindividuellen Zweck verfolgen können.²⁶ Eine natürliche Person könne sich „nicht völlig von dem ihr innewohnenden Gewinnstreben lösen“, so die Protokolle zu den Beratungen über den Entwurf der Abgabenordnung.²⁷ Eine Aufspaltung der Vermögenssphäre einer natürlichen Person in eine gemeinnützige und eine eigennützige sei nicht möglich.²⁸ Selbstloses Handeln setze das Fehlen eigenwirtschaftlicher Interessen einzelner Personen voraus, welche bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nicht ausgeschlossen werden könnten, da im Zweifel persönliche Einstandspflichten drohten. Zudem

²⁰ Bemerkenswert erscheint, dass das geltende Recht mit der Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG eine ähnliche Norm aufweist, welche zum übrigen geltenden Gemeinnützigkeitsrecht nicht kohärent erscheint.

²¹ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 31.

²² *Mugdan I*, S. 603 a.E.

²³ Vgl. *Scholtz*, *DSiZ/A* 1977, 63 (64).

²⁴ *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 51 Tz. 3; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 169.

²⁵ *Hammer*, *StuW* 2001, 19; ebenso *Isensee*, *DStJG* 26 (2003), 93 (97 f.).

²⁶ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rz. 10 spricht von einer „partiellen Gemeinnützigkeit“, zweifelt diese Auffassung mit Hinweis auf die Rechtsprechung des BGH zur (Teil-) Rechtsfähigkeit der GbR-Außengesellschaft (BGH vom 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341) jedoch an und zeichnet einen Weg der Einbeziehung *de lege ferenda*, § 2 Rz. 83, 84; siehe auch *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 13.

²⁷ Materialien zum Entwurf der AO 1977, S. 851 (855) - Kurzprotokoll der 75. Sitzung des Finanzausschusses vom 25.04.1975 zum Entwurf der AO 1977. Die weitergehenden Ausführungen des Ministerialrates *Scholtz*, auf die Frage, ob ein Verein die gemeinnützige Zweckverfolgung besser gewährleiste als eine Personengesellschaft, welcher die gleichen Mitglieder angehörten, erscheinen fragwürdig oder zumindest missverständlich: Dies, so *Scholtz*, sei nämlich der Fall, da „die Personengesellschaft kraft Gesetzes Kaufmann und somit auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet sei“. In dieser Undifferenziertheit trifft dies lediglich auf Personenhandlungsgesellschaften, jedoch nicht auf ideelle Personengesellschaften zu.

²⁸ *Kröger*, *DSiZ* 1986, 419 (426).

werde auf diese Weise einem möglichen Missbrauch vorgebeugt,²⁹ denn es bestehe ein erhöhtes Kollisionsrisiko eng zusammenarbeitender Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft. Außerdem sei die Kontrolle und Überwachung von Körperschaften weniger aufwendig und die Verankerung der steuerlichen Vorgaben der Gemeinnützigkeit in der Satzung der Körperschaft (§ 59 AO) erleichtere die Feststellung des Vorliegens dieser Voraussetzungen im Steuerverfahren. Darüber hinaus könnten Führungsorgane bei Satzungsverstößen mit zivil- und gesellschaftsrechtlichen Mitteln zu deren Einhaltung verpflichtet werden.³⁰ Schließlich seien Kapitalgesellschaften bereits nach allgemeinem Handels- und Steuerrecht zur Buchführung, Bilanzierung, Rechnungslegung und umfassender Dokumentation ihrer Geschäfte verpflichtet, worauf die Finanzbehörden zurückgreifen können.³¹

Jegliche Begründungsansätze dieses körperschaftbezogenen Dogmas im Gemeinnützigkeitsrecht, welches sich jedenfalls in der Literatur einem immer stärker werdenden Druck ausgesetzt sieht,³² führen letztlich zu Transparenzgesichtspunkten und der vergleichsweise einfachen Überwachung von Körperschaften.³³ Da natürlichen Personen keine Satzungsbestimmtheit auferlegt werden könne, wäre ihre Fähigkeit zur Erlangung des Status aufgrund eines zu hohen Verwaltungsaufwandes und hiermit verbundenen Nachweisproblemen der Gemeinnützigkeit nahezu unpraktikabel.³⁴ Die Organisationsorientierung des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts und die damit einhergehende Einschränkung des Grundsatzes der Steuergleichheit sollen sich demgemäß aus der relativ einfachen Überwachung und einer satzungsgeliteten sowie formalisierten Kontrolle der Zweckverwirklichung³⁵ von Körperschaften rechtfertigen.³⁶ Augenscheinlich mit dieser Argumentation in Konflikt, aber dennoch geltendes Recht darstellend, steht § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG, wonach Steuervergünstigungen an gemeinnützig zweckgebundene Zuwendungen an *jedermann* geknüpft werden, auch wenn die Gewähr für die dauerhafte Zweckverfolgung nach dem oben Gesagten beispielsweise bei Privatpersonen nicht geboten wird und die Kontrolle unsicher und intransparent erscheint.³⁷ Klassisches Beispiel für § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG ist die Zuwendung

²⁹ Vgl. *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 13.

³⁰ *Von Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, S. 61 ff.; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 170.

³¹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rz. 11.

³² Beispielhaft *Koenig*, in: *Koenig* (Hrsg.), AO, § 51 Rz. 15 ff.

³³ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 169.

³⁴ *Höflacher*, in: *Siegel* (Hrsg.), *Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis – Festschrift Peter Bareis*, S. 109 (113); kritisch dazu: *Mack*, *DSz* 1983, 321 ff.

³⁵ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 173.

³⁶ *Leisner-Egensperger*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FO-Kommentar, § 51 Rz. 26.

³⁷ *Meincke*, ErbStG, § 13 Abs. 1 Nr. 17, Rz. 66.

an den Ortsgeistlichen, deren zweckmäßige Verwendung kraft der kirchlichen Stellung des Pfarrers gesichert sein soll.³⁸

3. Stellungnahme

Betrachtet man einzelne bestehende Organisationsstrukturen des Gemeinnützigkeitsrechts vor der gezeigten Entwicklung und den dahinterstehenden Überlegungen, ergeben sich verschiedentlich Bedenken: So wird beispielsweise die unselbstständige, nicht rechtsfähige Stiftung unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG subsumiert, wobei es sich bei ihr lediglich um ein gesondertes Vermögen handelt, welches unter Umständen sogar einer natürlichen Person, dem Treuhänder als Stiftungsträger, anvertraut wurde und dessen Erträge nur aufgrund einer schuldrechtlichen Abrede zweckgebunden einzusetzen sind.³⁹ Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur (Teil-) Rechtsfähigkeit der GbR-Außengesellschaft⁴⁰ und der Existenz der einer körperschaftlichen Struktur nahe kommenden GmbH & Co. KG – beide sind bislang nicht des Gemeinnützigkeitsstatus fähig – einerseits und der Organisationsform einer kraft Rechtsform „gemeinnützigkeitsfähigen“ Einmann-GmbH andererseits, erscheint ein Nachdenken über die Einbeziehung zumindest von Personengesellschaften in den steuerbegünstigten Bereich unter bestimmten engen Voraussetzungen erwägenswert. Das derzeitige streng organisationsformorientierte Förderprinzip wirkt bereits aufgrund dieser starken Formalisierung fragwürdig. Denn Personengesellschaften verfügen durch ihre fortschreitende Angleichung an Kapitalgesellschaften mittlerweile über eine mit Körperschaften vergleichbare „organisatorische und vermögensrechtliche Verselbstständigung gegenüber ihren Mitgliedern“.⁴¹ Möglicherweise könnten durch eine Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts für weitere Organisationsstrukturen deutlich flexiblere und weniger kostenintensive Gestaltungsmöglichkeiten geschaffen werden.⁴²

Insbesondere vermag das Argument der fehlenden Transparenz und der unpraktikablen Kontrolle der Einhaltung der Gemeinnützigkeitsregeln durch natürliche Personen und Personenvereinigungen nicht zu überzeugen. Denn unabhängig von der Rechtsform treffen gemeinnützig Tätige die Nachweis- und Aufzeichnungspflichten des § 63 Abs. 3 AO.⁴³

³⁸ *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz. 222 ff. .

³⁹ Ebenso kritisch hinsichtlich dieser ungleichen Gewichtung: *Koenig*, in Koenig (Hrsg.), AO, § 51 Rz. 15.

⁴⁰ „Weißes Ross“ Entscheidung des BGH vom 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

⁴¹ *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (53).

⁴² *Van Radenborgh*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 1 Rz. 3.

⁴³ Sinn und Zweck von § 63 Abs. 3 AO ist die Etablierung von Aufzeichnungspflichten – nicht die Begrenzung dergleichen auf „Körperschaften“, wie es der Wortlaut nahelegen könnte. Der Norm-Telos gebietet

Darüber hinaus werden Personengesellschaften durch einen Gesellschaftsvertrag begründet, mittels dessen der oder die verfolgten Zwecke sich gleichsam einer Stiftungssatzung oder einem ähnlichen Organisationspapier feststellen lassen.⁴⁴ Würde von der grundsätzlichen Formfreiheit des Personengesellschaftsvertrages Gebrauch gemacht, wäre dennoch eine „körperschaftliche Grundordnung“⁴⁵ bzw. eine „sonstige Verfassung“ im Sinne des § 59 AO durch die Gründungsmitglieder als Voraussetzung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen festzuschreiben. Da derartige nur aufgrund der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen geschaffenen internen Strukturpapiere im Falle unselbstständiger Stiftungen und bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts ausreichen, könnten ebenso Personenvereinigungen zur Etablierung „formalisierter Binnenverfassungen“⁴⁶ verpflichtet werden.

Bevor die einzelnen körperschaftlichen Rechtsformen anhand der gesetzlichen Struktur des § 1 Abs. 1 KStG untersucht werden (B.), wird das gerade Gesagte auf die aus dem Gemeinnützigkeitsbereich ausgeschlossenen Personen und Vereinigungen übertragen.

4. Kann es die „gemeinnützige natürliche Person“ geben?

Fraglich ist, ob eine Anwendung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften auf natürliche Personen denkbar erscheint.⁴⁷ Man könnte einerseits in Einklang mit der derzeitigen Auslegung des positiven Rechts durch die Finanzverwaltung, die Rechtsprechung und dem Großteil der Literatur der Auffassung sein, dass eine natürliche Person, sei es ein Einzelkaufmann oder ein Nicht-Kaufmann, nicht in den Anwendungsbereich der §§ 51 ff. AO fallen kann, obzwar sie die Zwecke der §§ 52 ff. AO verfolgt, indem sie beispielsweise bedürftigen Menschen hilft. Denn eine „gemeinnützige Person“ müsste den Regeln der Abgabenordnung folgend sämtliche Einkünfte und Mittel ausschließlich und unmittelbar diesem übergeordneten Zweck zuführen. Ein Mensch könne allein schon des Überlebens willens nicht die Anforderungen der Selbstlosigkeit erfüllen. Die in § 55 AO niedergelegten Grundsätze scheinen auch nicht recht auf natürliche Personen anwendbar zu sein, da eine zeitnahe Verwendung jeglicher Mittel, die Zweckbindung bei Auflösung bzw. Aufhebung der Organisation, das Verbot der unverhältnismäßigen Vergütung oder die Rückzahlungs-

Nachweispflichten für *jedwede* Organisationsstruktur, wenn diese Steuervergünstigungen aufgrund von gemeinnützigem Handeln erlangen möchte.

⁴⁴ *Leisner-Egensperger*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FO-Kommentar, § 51 Rz. 28.

⁴⁵ *Koenig*, in: Koenig (Hrsg.), AO, § 59 Rz. 3.

⁴⁶ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 173.

⁴⁷ Vgl. hierzu *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, Einl., Rz. 65.

modalitäten bei Ausscheiden des „Mitglieds“ erkennbar auf körperschaftlich oder zumindest gesellschaftsrechtlich strukturierte Personenzusammenschlüsse zugeschnitten sind.⁴⁸

Andererseits könnte man auch gegenteilig argumentieren: Eine natürliche Person könnte sich, entsprechend der sich an eine Satzung bindenden Körperschaft, einseitig dazu verpflichten, einen bestimmten und abgrenzbaren Teil ihrer Einkünfte gemeinnützig zu verwenden. Da natürliche Personen für die allgemeine Einkommensteuererklärung gegenüber der Finanzbehörde ohnehin diejenigen Tatsachen offenlegen müssen, die zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage notwendig sind, könnten sie ebenso zur Ausweisung und Dokumentierung einer „satzungsmäßigen“ Mittelverwendung angehalten werden.

a. Die Verpflichtung zur gemeinnützigen Zweckverfolgung

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG, welche in der Regel aus mehreren Personen bestehen,⁴⁹ ist gemein, dass sie sich mit verbindlicher Wirkung der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks verschreiben. Beim Verein und bei den Kapitalgesellschaften erfolgt diese Verpflichtung durch die Satzung,⁵⁰ bei der Stiftung durch das Stiftungsgeschäft. Auch wenn der Körperschaftszweck grundsätzlich abänderbar ist und damit nicht auf ewig gemeinnützig sein muss, dient diese Verpflichtung bzw. Satzungsbindung der gegenseitigen Kontrolle durch die Mitglieder und die Aufsichtsbehörden und der Überprüfbarkeit einer zweckgerichteten Geschäftsführung durch die Finanzverwaltung. Eine bloße Absichtserklärung ohne Außenwirkung und Manifestationsakt könnte diese Funktionen nicht erfüllen.

Fraglich ist, ob sich auch eine natürliche Person zur gemeinnützigen Zweckverfolgung in bindender Form verpflichten und sich eine „Satzung“ im Sinne des § 59 AO geben könnte. Zwar würde durch eine solche Verpflichtung keine Treuhandstiftung im Sinne einer unselbstständigen Stiftung begründet, da es hierfür eines Rechtsgeschäftes zwischen dem Treuhänder und dem personenverschiedenen Treugeber bedarf.⁵¹ Dennoch könnte in einer daran angelehnten Form die Privatperson zum „treuhänderischen“ Verwalter des von ihr aufgrund von Buchführungs- und Nachweispflichten sichtbar vom übrigen privaten Vermögen getrennten und zweckgebundenen Sondervermögens werden.

⁴⁸ Anderer Auffassung zwar ohne konkrete Änderungsvorschläge, dafür aber unter grundsätzlicher Kritik gegenüber dem derzeitigen Gemeinnützigkeitsrecht und der Forderung nach einer steuerlichen Honorierung jeglichen gemeinwohlfördernden Verhaltens von natürlichen Personen, *Däubler*, NJW 2003, 3319 ff.

⁴⁹ Bspw. Vereine, Genossenschaften und regelmäßig Kapitalgesellschaften.

⁵⁰ Zum vertraglichen Charakter der Satzung BGH vom 06.03.1967 – II ZR 231/64, BGHZ 47, 172 (179).

⁵¹ Vgl. zur unselbstständigen Stiftung unten, S. 94 ff.

aa. Zweiseitige Verpflichtung

In Betracht kommt bei natürlichen Personen grundsätzlich eine zweiseitige rechtsgeschäftliche Verpflichtung durch Vertrag im Sinne der §§ 241, 311 Abs. 1 BGB. Da ein Schuldverhältnis mit der „Allgemeinheit“ nicht möglich ist, wäre zunächst an eine vertragliche Unterstützungsvereinbarung mit den konkreten Zuwendungsempfängern zu denken, mittels derer sich die natürliche Person zur Schaffung eines Sondervermögens aus Teilen seiner Mittel verpflichtet. Ein derartiger Vertrag stößt im Gemeinnützigkeitsrecht jedoch an diverse Grenzen: Denn es bedarf (zumindest für die gemeinnützigen Ziele des § 51 AO) einer Förderung der „Allgemeinheit“, welche bei einer Verpflichtung gegenüber konkreten Vertragspartnern ausgeschlossen wäre. Denkt man im Rahmen von § 54 AO an eine solche Vereinbarung zwischen der „gemeinnützigen Person“ und einer kirchlichen Organisation, so gleicht diese Verpflichtung einer fortwährenden und regelmäßigen Spendenzusage, welche auch bei Körperschaften nicht die eigene Gemeinnützigkeit begründet. Auch über § 58 Nr. 1 AO könnte man zweiseitige Verpflichtungsverhältnisse in das Gemeinnützigkeitsrecht integrieren: Diese Norm legt fest, dass „Mittelbeschaffungsbetriebe“ oder „Spendensammelvereine“ durch die Weitergabe von Mitteln entgegen dem Grundsatz der Unmittelbarkeit ihren Status der Gemeinnützigkeit nicht verlieren. Die Subsumtion der natürlichen Person unter die intendierten Begriffe des „Fördervereins“ oder des „Beschaffungsbetriebs“ könnte das Einzelunternehmen des Kaufmanns noch umfassen, wirkt bei natürlichen Privatpersonen hingegen gekünstelt, worauf später näher eingegangen werden soll.⁵² Jedenfalls intendiert die Formulierung „Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen [...]“, dass eine Steuervergünstigung bereits besteht. § 58 AO vermag deshalb keinen steuerbegünstigenden Status zu begründen. Damit kommt einzig bei der Mildtätigkeit im Sinne des § 53 AO ein steuerbegünstigtes Vertragsverhältnis zwischen zwei Parteien in Betracht. Zumindest bei der Unterstützung von infolge ihres geistigen oder seelischen Zustandes auf Hilfe angewiesenen Personen im Rahmen von § 53 Nr. 1 AO käme es dabei jedoch zu Problemen beim Vertragsschluss aufgrund der §§ 104 ff. BGB.

bb. Einseitige Verpflichtung

Könnte sich eine natürliche Person einseitig rechtsgeschäftlich zur gemeinnützigen Zweckverfolgung verpflichten, erübrigte sich die Problematik der Annahme und des feh-

⁵² Vgl. zur Unmittelbarkeit bzw. § 57 AO unten, S. 161 ff.

lenden Allgemeinheitsbezuges. Zu überlegen ist somit, ob sich eine natürliche Person durch einseitige Manifestation des Willens einen Teil ihres Vermögens gemeinnützig verwenden zu wollen, nach außen wirksam entsprechend verpflichten kann, ohne dass es dafür eines Vertragspartners bedarf. Schuldverhältnisse im Rahmen der Rechtsfigur der „strengen einseitigen Rechtsgeschäfte“ zeichnen sich dadurch aus, dass ihre Wirksamkeit nicht davon abhängt, dass andere von der einseitigen nicht empfangsbedürftigen Willenserklärung Kenntnis erlangen.⁵³ Die Verpflichtung zur gemeinnützigen Vermögensverwendung müsste demnach ein solches strenges einseitiges Rechtsgeschäft darstellen.

Ihren Ausgangspunkt finden einseitige Rechtsgeschäfte in § 311 Abs. 1 BGB. Legte man diese Norm zurückhaltend aus, könnte man der Ansicht sein, die Auslobung nach § 657 BGB stelle die einzige ausdrückliche gesetzliche Ausnahme vom Gebot der schuldrechtlichen Gegenseitigkeit dar, sodass nur diese ein zulässiges einseitiges Rechtsgeschäft darstellte.⁵⁴ Diese restriktive Handhabung vermag jedoch nicht zu überzeugen, wenn man mit der überwiegenden Literaturansicht und der Rechtsprechung weitere gesetzlich nicht ausdrücklich normierte Ausnahmen in Form des Stiftungsgeschäftes,⁵⁵ des Vermächtnisses⁵⁶ oder des Organisationsaktes zur Einmanngründung einer AG oder GmbH⁵⁷ bereits wegen andernfalls drohender dogmatischer Schwierigkeiten zulässt.

Sämtliche durch einseitige Rechtsgeschäfte zu etablierenden Organisationsformen, namentlich die Stiftung und die Ein-Mann-GmbH, sind dem Gemeinnützigkeitsrecht bekannt.⁵⁸ Gemein ist den anerkannten einseitigen Rechtsgeschäften allerdings auch das Schriftformerfordernis, teilweise in verschärfter Form.⁵⁹ Soll ein Mindestmaß an Rechtssicherheit und Transparenz gewährleistet sein, bedürfte es desgleichen für ein einseitiges Rechtsgeschäft zur verpflichtenden Mittelverwendung durch eine einzelne natürliche Person, wobei eine notarielle Beurkundung aufgrund der Beratungs- und Aufklärungsfunktion des Notars sinnvoll erschiene. Eine solche notarielle Urkunde würde auch die Anforderungen der §§ 59, 63 Abs. 1 AO erfüllen.

⁵³ Bspw. Palandt/*Ellenberger*, Überbl v § 104 Rz. 11.

⁵⁴ So Staudinger/*Löwisch*, § 311 Rz. 5, 15 ff., der darüber hinaus das Stiftungsgeschäft schuldrechtlich nicht zuzuordnen vermag und das Vermächtnis als „erbrechtliche Regelung eigener Art“ versteht.

⁵⁵ So bereits ausdrücklich in den Motiven zum BGB, Mot. BGB II S. 175 f.; *Muscheler*, AcP 2003, 469 (470; 472); vgl. auch den Gesetzentwurf BT-Drucks. 14/8765, S. 9, der beim Stiftungsgeschäft ausschließlich auf den Stifter abstellt.

⁵⁶ §§ 1939, 2147 ff. BGB; Jauernig/*Stadler*, § 311 Rz. 1.

⁵⁷ Palandt/*Ellenberger*, aaO; MünchKomm-AktG/*Heider* § 2 Rz. 33; *Koch*, in: Hüffer, AktG § 2 Rz. 4a; Baumbach/*Hueck-GmbHG/Fastrich*, § 2 Rz. 7.

⁵⁸ Stiftungsgeschäft zur Gründung einer gemeinnützigen Stiftung unter Lebenden oder von Todes wegen (§§ 81, 83 BGB) und die gemeinnützige GmbH in Form einer Ein-Personen-GmbH.

⁵⁹ Vgl. § 81 BGB (Schriftform), §§ 2231, 2232, 2247 BGB (notarielles oder eigenhändiges Testament), § 2 Abs. 1 GmbHG, § 23 Abs. 1 AktG (notarielle Form).