

# & Stiftung Sponsoring

## Die GmbH im Dritten Sektor

Gemeinnützige GmbH, Stiftungs-GmbH,  
Tochtergesellschaften im Zivil- und Steuerrecht

von Dr. Christoph Mecking (Berlin)

### I. Einführung

### II. Die gemeinnützige GmbH

1. Abgrenzung zu Stiftung und Verein
2. Insbesondere die gemeinnützige Stiftungs-GmbH
3. Gesellschaftsvertrag
  - 3.1 Firma und Sitz
  - 3.2 Gemeinnütziger Gesellschaftszweck und Unternehmensgegenstand
  - 3.3 Stammkapital
4. Organe
  - 4.1 Geschäftsführung
  - 4.2 Gesellschafterversammlung und Aufsichtsrat
  - 4.3 Haftung der Organmitglieder
5. Nonprofit-Governance
6. Tätigkeit und Besteuerung
7. Satzungsänderung und Auflösung

### III. Gemeinnützige Stiftungen und Tochter-GmbHs

1. Die nicht gemeinnützige Tochter-GmbH
  - 1.1 Beteiligungen
  - 1.2 Steuerliche Behandlung der Beteiligung
    - 1.2.1 Erwerb der Beteiligung
    - 1.2.2 Halten der Beteiligung
    - 1.2.3 Veräußerung der Beteiligung
2. Die gemeinnützige Tochter-GmbH
  - 2.1 Gemeinnützigkeitsrechtliche Zuordnung der Beteiligung
  - 2.2 Abgabe der Beteiligung

### IV. Kurz & knapp

# Die GmbH im Dritten Sektor

## Gemeinnützige GmbH, Stiftungs-GmbH, Tochtergesellschaften im Zivil- und Steuerrecht

von Dr. Christoph Mecking (Berlin)

### I. Einführung

Der Dritte Sektor zwischen Staat und Wirtschaft ist durch seine Gemeinwohlorientierung und in organisatorischer Hinsicht durch die Rechtsformen Verein<sup>1</sup> und Stiftung<sup>2</sup> geprägt. Mit der Ausweitung des Marktgedankens, einer zunehmenden Leistungs- und Wettbewerbsorientierung und damit der Ökonomisierung des Sozialen<sup>3</sup> nimmt die Adaption von Strukturen, Prozessen und Organisationsformen aus der Wirtschaft aber immer weiter zu.

Die auf gewerbliche Tätigkeiten gerichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, kurz GmbH, ist die Körperschaftsform, die am häufigsten zur Führung von Unternehmen verwendet wird.<sup>4</sup> Sie hat aber auch im Dritten Sektor seit etwa Mitte der 80er-Jahre eine bemerkenswerte Verbreitung erlebt, gilt sie doch als besonders flexibel und unternehmenstauglich. Zudem bietet sie die Möglichkeit einer persönlichen Haftungsbeschränkung der Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen. So stellt sie eine interessante Gestaltungsalternative für „haftungsintensive“ steuerbegünstigte Betätigungen und die Umsetzung gemeinwohlorientierter Ziele dar, zunehmend auch in den Bereichen von Venture Philanthropy, Social Entrepreneurship und Social Business.<sup>5</sup>

Nicht selten wurde die Rechtsform zur Ausgliederung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben genutzt (hierzu weiterführend unter Punkt III.1.). Auf diese Weise sollte die Steuerung wirtschaftlicher Aktivitäten verbessert, insb. auch einer besonderen Gefahrensituation begegnet werden, die mit dem Selbstlosigkeitsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verbunden war. Nach Auffassung der Finanzverwaltung galt nämlich eine Körperschaft als „nicht steuerbegünstigt, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Ge-

samtbetrachtung das Gepräge gibt“. Mit dem „Abschied von der Gepräge-theorie“<sup>6</sup> kommt es in Einzelfällen auch aus finanziellen Gründen wieder zur Rückführung der zuvor ausgegliederten wirtschaftlichen Aktivitäten in die steuerbegünstigte Körperschaft, wo sie einer partiellen Besteuerung unterworfen werden.

Dennoch bleibt der Einsatz dieses verlässlichen Instruments in vielen Fällen das, an den Schnittstellen indes nicht immer einfach zu gestaltende,<sup>7</sup> Mittel der Wahl für eine gute Governance-Struktur von wirtschaftlich aktiven Nonprofits. Als gemeinnützige GmbH, kurz gGmbH, kombiniert es die Vorteile der Rechtsform mit Steuerprivilegien. Die Zahl der gemeinnützigen GmbHs in Deutschland dürfte bei ca. 25.300 liegen.<sup>8</sup> Sie gewinnen ihre besondere Bedeutung an dem spannungsreichen Schnittpunkt zwischen gemeinnütziger Tätigkeit und betrieblicher Orientierung. Gemeinnützige GmbHs sind i. d. R. durch Ausgründungen bestehender Träger (hierzu weiterführend unter Punkt III.2.), daneben durch Neugründungen (hierzu weiterführend unter Punkt II.) entstanden, gelegentlich als sog. Stiftungs-GmbH (hierzu weiterführend unter Punkt II.2.)<sup>9</sup>.

Beispiele bekannter gemeinnütziger GmbHs finden sich besonders häufig im Gesundheitsbereich, bei Anbietern sozialer Dienstleistungen der Wohlfahrtspflege (Diakonie, Caritas u. a.) bzw. sonst in der Alten-, Jugend- und Behindertenhilfe. Auch im Bereich der Aus- und Weiterbildung, Qualifizierung und Beschäftigung ist die Rechtsform häufig vertreten.<sup>10</sup>

### II. Die gemeinnützige GmbH

Die gGmbH ist keine gesellschaftsrechtliche Sonderform; von gewerblich tätigen Unternehmen unterscheidet sie allein ihre gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zielsetzung i. S. d. §§ 52–54 AO.

1 In 2016 wurden mehr als 600.000 eingetragene Vereine gezählt; vgl. Priemer u. a., in: Krimmer 2019, S. 10, Tab. 3.1.

2 Aktuell hat der Bundesverband Deutscher Stiftungen 22.743 rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts in Deutschland erfasst ([www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten/statistiken.html](http://www.stiftungen.org/stiftungen/zahlen-und-daten/statistiken.html); abgerufen am 27.03.2020); vgl. dazu auch Mecking, in: Werner/Saenger/Fischer 2019, S. 130 ff.

3 Vgl. zur Ökonomisierung des Dritten Sektors ausführlich v. Holt/Koch 2015, Rn. 1 ff.; dies., in: DStR 2009, S. 2492 ff.; Droß/Priller, in: S&S 3/2012, S. 28 f.

4 Die Angaben zur Anzahl der Rechtsform GmbH in Deutschland schwanken stark: Die Statistikdatenbank Statista ([de.statista.com/statistik/daten/studie/237346/umfrage/unternehmen-in-deutschland-nach-rechtsform-und-anzahl-der-beschaeftigten/](http://de.statista.com/statistik/daten/studie/237346/umfrage/unternehmen-in-deutschland-nach-rechtsform-und-anzahl-der-beschaeftigten/)), abgerufen am 27.3.2020), geht von insgesamt 736.279 Kapitalgesellschaften (GmbH und AG) in 2018 aus. Kornblum, in: GmbHR 2016, S. 691 ff., spricht von 1,15 Mio. GmbHs und 15.500 AGs.

5 Vgl. Hackenberg/Emptner 2011; Ritter, in: S&S RS 2/2012.

6 BMF v. 17.1.2012, in: BStBl. I 2012, S. 83; Hüttemann, in: S&S RS 1/2012, S. 4; vgl. dazu schon Mecking, in: S&S 6/2011, S. 34.

7 Ausführlich unten Punkt III.

8 Vgl. Priemer u. a., in: Krimmer 2019, S. 10, Tab. 3.1. Winheller/Fein, in: S&S 1/2015, S. 38 f., zählten 11.000 gGmbHs. Das Maecenata Institut 2013, S. 25, ging zuvor von 9.000 aus. v. Holt/Koch, in: DStR 2009, S. 2493, sprach 2009 wiederum bereits von 20.000 gGmbHs. v. Holt/Koch 2015, Rn. 3, führen außerdem an, dass gemeinnützige GmbHs die Organisationen des Dritten Sektors mit den meisten Beschäftigten sind.

9 203 Stiftungs-GmbHs führt der Bundesverband Deutscher Stiftungen lediglich in seiner statistischen Auswertung im Rahmen der Erstellung des Verzeichnisses Deutscher Stiftungen für 2014 auf; vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen 2014, S. 78 f.

10 Beispiele bei Mecking, in: Küstermann u. a. 2015, 5/8.1, S. 3 f.

Das wesentliche zivilrechtliche Regelwerk für die gemeinnützige GmbH ist das GmbH-Gesetz (GmbHG). § 1 GmbHG sieht vor, dass die Gründung einer GmbH „zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck“ möglich ist. Grundsätzlich sind alle Zwecksetzungen erlaubt, wenn sie nicht gegen ein gesetzliches Verbot (§ 134 BGB) oder die guten Sitten (§ 138 BGB) verstoßen und nicht auf ein Ziel gerichtet sind, das unmöglich zu erreichen ist. Da die GmbH daher auch für nichtwirtschaftliche Zwecke gegründet werden kann, gilt sie als „Allzweckinstrument“.<sup>11</sup> Bei der GmbH besteht keine formelle Satzungsstrenge; es gilt vielmehr der Grundsatz der Satzungsautonomie nach § 45 GmbHG. Nur wenige Gesetzesbestimmungen sind obligatorisch, § 3 Abs. 1 Nr. 1–4 GmbHG. In den §§ 46–51 GmbHG ist ein Normalstatut mit dispositiven Verwaltungsrechten und Organkompetenzen lediglich schemenhaft vorgegeben, das nur gilt, wenn die Gesellschafter es nicht anderweitig ausgestalten.<sup>12</sup> Die GmbH kann also in funktionaler Hinsicht auf spezielle Bedürfnisse und Situationen ausgerichtet werden.

Die GmbH entsteht auf der Grundlage eines notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrages<sup>13</sup> (§§ 2, 3 GmbHG) und gewinnt ihren Status als juristische Person durch Eintragung in das Handelsregister (§ 11 Abs. 1 GmbHG). Ein wesentliches Merkmal der gemeinnützigen GmbH als Kapitalgesellschaft ist ihr Stammkapital in. H. v. mind. 25.000 €, das aus Geld- und Sacheinlagen bestehen kann (§ 5 GmbHG).<sup>14</sup> An den Kapitalanteilen orientiert sich auch die dem Mehrheitsprinzip unterliegende Willensbildung der GmbH: Die Gesellschafter sind mit ihren Einlagen an dem in Anteile zerlegten Stammkapital beteiligt; der Anteil bestimmt das Stimmrecht. Den Gläubigern der Gesellschaft haftet allein das GmbH-Vermögen (§ 13 Abs. 2 GmbHG). Soweit die Gesellschafter keinen besonderen Haftungstatbestand geschaffen haben und die Einlagen vollständig geleistet sind, beschränkt sich ihr Risiko damit auf den Verlust der Einlage. Soweit sie der Gesellschaft Darlehen oder vergleichbare wirtschaftliche Leistungen zur Verfügung gestellt haben, rangieren diese im Insolvenzfall an letzter Stelle (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO).

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist nicht an bestimmte Rechtsformen gebunden; jede Körperschaft i. S. v. § 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) kann einen steuerbegünstigten Status erlangen, wenn die satzungsmäßigen Voraussetzungen gegeben sind (§ 60 AO) und eine bestimmungsgemäße tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) erfolgt.

Wie etwa Stiftungen und Vereine kann also auch die GmbH als steuerbegünstigte Körperschaft agieren. Eine für die GmbH an sich übliche Gewinnerzielungsabsicht kann dabei – wie bei Vereinen und Stiftungen letztlich auch – außerhalb des ideellen Bereichs bestehen, muss aber der steuerbegünstigten Zweckverwirklichung untergeordnet sein, um nicht gegen das Selbstlosigkeits- (§ 55 AO) oder Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO) zu verstoßen.<sup>15</sup>

## 1. Abgrenzung zu Stiftung und Verein

Die GmbH ist gegenüber den klassischen Nonprofit-Organisationen durch verschiedene Vor- und Nachteile gekennzeichnet. Bei der Rechtsformwahl<sup>16</sup> werden in der Praxis insb. die Unterschiede zum eingetragenen Verein (e. V.) und zur rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts relevant.

Die Stiftung hat in der deutschen Philanthropie eine jahrhundertalte Tradition. In den §§ 80–88 BGB sowie den Landesstiftungsgesetzen geregelt, stellt der Prototyp der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts eine organisatorisch verselbstständigte Vermögensmasse dar, die den in der Satzung verselbständigten Stifterwillen dauernd und nachhaltig erfüllt. Sie gehört – anders als die GmbH, die den Interessen der Gesellschafter zu dienen hat – sich selbst. Als einziges Organ ist der Vorstand gesetzlich vorgeschrieben. Die Stiftung erlangt im Unterschied zur GmbH Rechtsfähigkeit durch staatliche Anerkennung; die Eintragung in das bei den Landesbehörden geführte Stiftungsregister wirkt dagegen nicht konstitutiv. Die Stiftung unterliegt zudem der laufenden staatlichen Rechtsaufsicht durch die zuständigen Landesbehörden; zwingende Berichts- und Publizitätsvorgaben sind gering.<sup>17</sup> Die GmbH dagegen ist Formkaufmann nach § 6 HGB und unterliegt den für Kapitalgesellschaften geltenden Anforderungen an Abschluss, Prüfung und Publizität; sie muss verschiedene Daten im Unternehmensregister der Öffentlichkeit zur Verfügung stellen. Bei ihr gelten zudem Bilanzierungsregeln, die einen nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen zu erstellenden Jahresabschluss und damit eine aufwändigere Buchhaltung verlangen, als sie die Stiftung üblicherweise erledigen muss. Eine gesetzlich geregelte Mindestkapitalausstattung wie bei der GmbH besteht für die Stiftung nicht, jedoch prüft die zuständige Stiftungsbehörde, ob das vorgesehene Dotationsvermögen ausreicht, um den beabsichtigten Zweck dauerhaft und nachhaltig zu verfolgen. Für die zeitlich unbegrenzte Verwirklichung eines unveränderlich vorgegebenen Zwecks ist die Stiftung mangels personellem Substrat und körperschaftlicher Struktur das ideale Instrument. Die GmbH dagegen weist ein höheres Maß an Flexibilität auf, Satzungsänderungen und Auflösungsbe-

11 Vgl. Riemenschneider/Freitag, in: Priester/Mayer 2009, S. 40f. m. w. N.

12 Vgl. Schwaiger, in: Prinz/Winkeljohann 2014, § 2 Rn. 65.

13 Vgl. Punkt II.3.

14 Durch die Einführung der sog. haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft (UG) – § 5a GmbHG – wird die Gründungsschwelle erheblich gesenkt, da nur noch ein Mindestkapital von einem Euro zur Gründung erforderlich ist. Zum Schutz der Gläubiger wurden dazu einige Vorschriften des GmbHG verschärft; die Haftungsbeschränkung gilt allerdings auch hier. Ein Viertel des jeweiligen Jahresüberschusses ist indes bei der (gemeinnützigen) UG (haftungsbeschränkt) gem. § 5a Abs. 3 GmbHG als gesetzliche Rücklage zu erfassen, bis das für eine GmbH erforderliche Stammkapital erreicht ist. Die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung ist in dieser Höhe ausgesetzt. Zu den Problemen und Chancen der gUG vgl. Oberbeck/Winheller, in: DStR 2009, S. 516 ff.; Klüger 2015; Winheller/Fein, in: S&S 1/2015, S. 38f. Derzeit gibt es etwa 750 gUGs; ebd. S. 38.

15 Vgl. Jost 2000, S. 180 f.

16 Ausführlich Mecking, in: Fundraising Akademie 2015; Wochner, in: S&S RS 2/1999; Stock, in: NZG 2001, S. 444 ff.

17 Stiftungen müssen allerdings seit Oktober 2017 ihre „wirtschaftlichen Berechtigten“ im Transparenzregister eintragen; vgl. Mecking, S&S 2/2019, S. 40f.

## Rote Seiten

schlüsse sind einfacher umzusetzen. Sie kann im Gegensatz zur Stiftung bei Umwandlungen auch aufnehmer Rechtsträger sein. Und sie kann durch – satzungsmäßig abgesicherte – Übertragung der Gesellschaftsanteile in eine bereits bestehende oder neu zu gründende steuerbegünstigte Stiftung überführt werden.<sup>18</sup>

Geregelt in den §§ 21–79 BGB bezeichnet der (eingetragene) Verein. (e. V.) den freiwilligen, auf eine gewisse Dauer angelegten, körperschaftlich organisierten und vom Wechsel seiner Mitglieder unabhängigen Zusammenschluss mehrerer Personen, die ein gemeinsames Ziel verfolgen. Es handelt sich dabei um den traditionsreichen Grundtypus bürgerschaftlichen gemeinnützigen Engagements, bei dem Aktivitäten und Finanzierung durch die Mitglieder getragen werden. Im Unterschied zur GmbH ist zur Gründung eines Vereins eine Mindestkapitalausstattung nicht nötig. Es bedarf auch keiner notariellen Beurkundung des Gründungsvertrages, sondern lediglich der öffentlichen Beglaubigung der Anmeldung zum Vereinsregister. Erforderlich ist allerdings eine Mindestmitgliederzahl von sieben, während die GmbH auch durch einen Gesellschafter gegründet werden kann (sog. Einpersonen-GmbH). Während beim Verein die Mitgliedschaft die subjektive Rechtsstellung einer Person infolge ihrer Zugehörigkeit zum Verein bezeichnet, sind die Rechte und Pflichten eines Gesellschafters in einem Geschäftsanteil in objektiver Form vereinigt; er ist daher übertragbar und belastbar. Entsprechend wirken Mitgliederbindung und -bestand beim Verein eher lose und flexibel, während etwa die Abtretung eines Geschäftsanteils bei der GmbH der notariellen Beurkundung bedarf. Die Entscheidungsprozesse in der Mitgliederversammlung des Vereins, deren Willensbildung unabhängig von den durch das jeweilige Mitglied eingebrachten Mitgliedsbeiträgen i. d. R. dem Prinzip „one man, one vote“ folgt, erreichen in der Praxis vor allem bei mitgliederstarken Vereinen häufig eine besondere Komplexität. Demgegenüber lässt sich die GmbH mit einem regelmäßig zahlenmäßig kleinen und geschlossenen Gesellschafterkreis, der Bindung der Gesellschafterrechte an das in der Satzung genannte Stammkapital (§§ 47 Abs. 2, 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG) und der rechtlichen Möglichkeit der Gesellschafter, direkten Einfluss auf die Geschäftspolitik zu nehmen und den Geschäftsführern konkrete Vorgaben zu machen (§ 37 Abs. 1 GmbHG), strafbar führen und eignet sich daher eher für operative, wirtschaftsnahe Tätigkeiten und den Betrieb von Einrichtungen. In der praktischen Konsequenz findet sich das für Vereine und Stiftungen noch kennzeichnende Ehrenamt<sup>19</sup> bei der operativ tätigen gGmbH meist durch hauptamtlich tätige Geschäftsführer ersetzt, die das Unternehmen professionell leiten sollen. Statt durch Spenden und Erträge aus der Vermögensverwaltung erfolgt die Finanzierung

der gGmbH i. d. R. über Leistungsentgelte.<sup>20</sup> Schließlich ist die Rechtsform der GmbH dann vorzugswürdig, wenn Gesellschafter Einlagen in erheblicher Höhe leisten und im Falle des Ausscheidens einen entsprechenden Abfindungsanspruch behalten wollen, der beim Verein regelmäßig nicht besteht.<sup>21</sup>

Gemeinnützige GmbHs können ebenso wie Vereine zwar steuerbegünstigt Spenden entgegennehmen und Zuwendungsbestätigungen ausstellen.<sup>22</sup> Vom sog. Vermögenshöchstbetrag in einer Höhe von bis zu einer Mio. €, bei nach den §§ 26, 26b EStG gemeinsam veranlagten Ehegatten bis zu einem Gesamtbetrag von bis zu zwei Mio. € (§ 10b Abs. 1a EStG) profitieren ihre Zuwendungsgeber aber nicht; er ist für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung reserviert. Auch für die Stiftungs-GmbH (hierzu nachfolgend Punkt II.2.) oder den Stiftungs-e. V., die als körperschaftlich organisierte „Nennstiftungen“<sup>23</sup> den Begriff der Stiftung lediglich in ihrer Firma bzw. ihrem Namen führen, gilt die Privilegierung nicht. Es stünde sonst jedem gemeinnützigen Verein und jeder gemeinnützigen GmbH frei, die Höhe des Sonderausgabenabzugs ihrer Förderer durch bloße Namens- oder Firmenwahl zu beeinflussen.<sup>24</sup> Anders als die Dotation der Stiftung können Einlagen in die gemeinnützige GmbH und spätere Aufstockungen regelmäßig nicht steuerlich als Spenden geltend gemacht werden. Es handelt sich dabei um keine Zuwendung (Spende, Zustiftung oder Mitgliedsbeitrag) i. S. d. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG, also um keine Wertabgabe, die aus dem geldwerten Vermögen des Zuwendungsgebers zur Förderung des begünstigten Zwecks abfließt, denn der Gesellschafter wird regelmäßig nicht endgültig wirtschaftlich belastet. Vielmehr erhält er im Gegenzug einen Geschäftsanteil an der gemeinnützigen GmbH und behält, wenn auch „belastet“ durch das Gewinnausschüttungsverbot des § 55 Abs. 2 AO, einen Anspruch auf Rückgewähr oder Rückfall des hingegebenen Vermögenswertes bei seinem Ausscheiden oder bei Auflösung der Gesellschaft. Der Spendenabzug kann allerdings dann in Anspruch genommen werden, wenn der Gesellschafter auf Rückgewähr oder Rückfall ausdrücklich verzichtet.<sup>25</sup>

## 2. Insbesondere die gemeinnützige Stiftungs-GmbH

Da der Begriff „Stiftung“ rechtlich nicht geschützt ist, können ihn grundsätzlich auch Organisationen wie Vereine oder GmbHs verwenden.<sup>26</sup> Die sog. gemeinnützige Stiftungs-GmbH (oder „Stifter“-GmbH)<sup>27</sup> soll dabei Vorteile der Stiftung mit denen einer GmbH kombinieren.

18 Dazu auch Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 98. Eine Umwandlung der GmbH in eine rechtsfähige Stiftung kommt indes nicht in Betracht, sondern lediglich eine Übertragung aller einzelnen Rechtspositionen im Wege der Einzelrechtsnachfolge; vgl. ebd. S. 106 f.

19 Empirische Ausführungen zur Bedeutung des Ehrenamtes bei Stiftungen in Sandberg/Mecking 2008, S. 38 ff.

20 Bei der Stiftungs-GmbH dagegen erfolgt häufig – wie bei der Stiftung – die Realisierung von Erträgen aus einem Kapitalvermögen.

21 Vgl. Hüttemann 2018, Rn. 2.7.

22 Bei einer nicht steuerbegünstigten GmbH würden Spenden oder Erbschaften sowohl zur Besteuerung mit Erbschaftsteuer als auch mit Ertragsteuern führen; vgl. BFH, in: DB 2017, S. 285 ff.

23 Buchna u. a. 2010, S. 471.

24 Vgl. Hüttemann, in: DB 2000, S. 1587.

25 Vgl. BFH, in: BStBl. II 1992, S. 748.

26 Ausführlich unter Punkt II.3.1.

27 So der Titel von Schoberer 2008.

Es handelt sich aber um keine eigenständige Rechtsform, sondern um eine mit kautelarjuristischen Mitteln stiftungsähnlich gestaltete Variante der GmbH, eine Ersatzform der Stiftung. Drei Merkmale sind dafür kennzeichnend.<sup>28</sup>

- Eine fremdnützige Zielrichtung, nach der die Leistungen nicht den Gesellschaftern, sondern gemeinnützigen Zwecken gewidmet sind,
- ein Vermögensgrundstock, aus dessen Erträgen diese Zwecke verwirklicht werden können,
- Organisationsregelungen, durch die eine Loyalität der Gesellschafter und die dauernde vermögensfinanzierte Zweckverwirklichung sichergestellt werden soll.

Um diesen Besonderheiten der Stiftung in der Körperschaftsstruktur Rechnung zu tragen, wird im Gesellschaftsvertrag<sup>29</sup> der Stiftungs-GmbH häufig zu regeln versucht, das Vermögen auch nach einem Gesellschafterwechsel dem ideellen Gesellschaftszweck zu erhalten. So werden gerade hier Gewinnbezugsrechte, eine Beteiligung am Liquidationserlös und Abfindungsansprüche für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters ausgeschlossen<sup>30</sup> oder beschränkt, Gesellschaftsanteile vinkuliert und ihre Zwangseinziehung ermöglicht. Solche Maßnahmen sind indes nur in den Grenzen des § 138 Abs. 1 BGB zulässig; ein vollständiger Abfindungsausschluss etwa ist in aller Regel nichtig.<sup>31</sup> Bei Gesellschaften, die ideelle Zwecke verfolgen, ist eine Abfindungsbeschränkung zulässig;<sup>32</sup> sie entspricht dem Grundsatz der Vermögensbindung in § 55 Abs. 1 Satz 1 AO (hierzu auch Punkt II.3.3 a. E.).

Eine zwingend dauerhafte Perpetuierung des ursprünglichen Gesellschaftszwecks, wie sie die Stiftung ermöglicht, ist im Modell der Stiftungs-GmbH aber nicht realisierbar.<sup>33</sup> Der Grundsatz der Verbandsautonomie ermöglicht es zwar, festzulegen, dass Grundlagenänderungen einstimmig durch die Gesellschafterversammlung entschieden werden müssen.<sup>34</sup> Die Befugnis zu Satzungsänderungen und zur Auflösung der GmbH kann den Gesellschaftern damit aber nicht wirksam entzogen werden.<sup>35</sup> Dennoch schätzen manche Stifter ihre großen Einflussmöglichkeiten zu Lebzeiten; mitunter sehen sie für den

Fall ihres Ablebens die Auflösung der Stiftungs-GmbH zugunsten ihrer parallel oder von Todes wegen errichteten gemeinnützigen Stiftung vor.<sup>36</sup>

### 3. Gesellschaftsvertrag

Grundlage für die Gründung einer GmbH<sup>37</sup> ist der Gesellschaftsvertrag („Satzung“), der notariell beurkundet werden muss. Der Gesellschaftsvertrag muss nach § 3 GmbHG folgende obligatorische Regelungen enthalten:

- die Firma,
- den Sitz der Gesellschaft,
- den Gegenstand des Unternehmens,
- den Betrag des Stammkapitals,
- die Zahl und die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital (Stammeinlage) übernimmt.

Hinzu kommen bei der gemeinnützigen GmbH die Anforderungen des § 60 AO, wonach die Satzung zwingend die in der Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten muss.<sup>38</sup>

Je größer die gemeinnützige GmbH ist und je mehr Gesellschafter involviert sind, umso komplexer gestalten sich der Errichtungsvorgang und die notwendigen Vorbereitungen. Die Gestaltung des Gesellschaftsvertrags sollte sorgfältig und mithilfe sachkundiger Berater vorgenommen werden. Um spätere Probleme bis hin zur Versagung des erstrebten steuerbegünstigten Status‘ zu vermeiden, sollte der Entwurf des Gesellschaftsvertrags im Vorfeld der Gründung der gemeinnützigen GmbH der zuständigen Finanzbehörde zur Vorprüfung vorgelegt werden. Auch bedarf es der vorherigen Abstimmung mit der zuständigen IHK. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit wird dann unkomplizierter erfolgen.

In der Phase zwischen der Errichtung der gemeinnützigen GmbH durch die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags und der Eintragung in das Handelsregister besteht eine sog. Vor-GmbH, die bereits Trägerin von Rechten und Pflichten ist. Im Rechtsverkehr muss sie den Zusatz „in Gründung“ bzw. „i. Gr.“ tragen.<sup>39</sup> In dieser Phase besteht für die Handelnden ein besonderes Risiko, denn Gesellschafter und Geschäftsführer haften persönlich und gesamtschuldnerisch; sie sind allerdings nur zur Vornahme von Geschäften berechtigt und verpflichtet, die zur Registereintragung erforderlich sind. Eine darüber hinausgehende Geschäftstätigkeit sollte wegen der

28 Vgl. v. Campenhausen/Stumpf, in: v. Campenhausen/Richter 2014, Rn. 19; Riehmer 1993, S. 51 ff.

29 Zur Gliederung eines gGmbH-Gesellschaftervertrags und zu Formulierungsbeispielen s. etwa Mecking, in: Küstermann u. a. 2015, 5/8.1–5/8.13, oder Weidmann/Kohlhepp 2014.

30 Bei einer Einziehung ohne Entgelt wird üblicherweise eine – ggf. steuerbegünstigte – Schenkung zugunsten der Mitgesellschafter angenommen; bei einer gGmbH, wo nur die Buchwerte zurückgeleistet werden dürfen, kommt die Ausgestaltung als Sachspende in Betracht; vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 82 f.

31 Vgl. Prinz/Winkeljohann 2014, § 13 Rn. 118 ff.

32 Vgl. v. Holt/Koch 2015, Rn. 329; Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 81 f.

33 Umgekehrt zur Perpetuierung einer GmbH durch Stiftungsträgerschaft Werner, in: GmbHR 2003, S. 331 ff.

34 Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 103. Einstimmigkeit kann zudem bei Eingriffen in sog. unentziehbare Rechte oder erhebliche Ausweitung des Pflichtenkreises von Gesellschaftern in Betracht kommen.

35 Vgl. Wochner, in: S&S RS 2/1999, S. 10, 13; Riehmer 1993, S. 110 f., 115 f. Ggf. kann noch die Zustimmung durch ein weiteres Organ vorgesehen werden.

36 Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 98.

37 Vgl. dazu ausführlich Handbücher wie Prinz/Winkeljohann 2014, S. 51 ff.; Römermann 2014, S. 1 ff.; Wachter 2014, S. 931 ff.

38 Weiterführend unter Punkt II.6. Zur Anwendung der steuerlichen Mustersatzung, insb. zu den Streitfragen, die sich in der Praxis in der Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung ergeben s. Mecking, in: Küstermann u. a. 2018, 6.4; ergänzend Mecking, in: Stiftungsbrief 2020, S. 28–32.

39 Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 86. Auch dies unterscheidet die gemeinnützige GmbH von der Stiftung, die während des Gründungsvorgangs nicht etwa eine „Stiftung i. Gr.“ oder „Vorstiftung“ ist, wie vielfach angenommen wird; vgl. dazu Wachter, in: DStR 2009, S. 2469 f., und BFH v. 11.2.2015, in: DB 2015, S. 1324 ff.

## Rote Seiten

Haftungsproblematik vor Eintragung der GmbH möglichst vermieden werden.

### 3.1 Firma und Sitz

Die Firma der GmbH ist der Name, unter dem sie ihre Geschäfte betreibt und Unterschriften abgibt (§ 17 Abs. 1, 2 HGB). Die Gesellschaft darf eine Personen-, Sach- oder auch Phantasiefirma führen. Sie muss allerdings zur Kennzeichnung geeignet sein, Unterscheidungskraft besitzen und darf keine irreführenden Angaben enthalten (§§ 18 Abs. 1 und 2, 30 Abs. 1 HGB). Ein Hinweis auf den Gesellschaftszweck oder die zugehörige Organisation ist möglich. Der Name ist durch § 12 BGB und nach Handels- und Wettbewerbsrecht geschützt.

Nach § 4 GmbHG muss der Name stets den Rechtsformzusatz „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung enthalten. Im geschäftlichen Verkehr anerkannt sind „GmbH“ und „Gesellschaft mbH“. Eine als gemeinnützig anerkannte GmbH kann zudem den Firmenzusatz „gemeinnützige“ oder die Abkürzung „g“ tragen (§ 4 Satz 2 GmbHG).<sup>40</sup>

Die GmbH darf in ihrer Firma auch den Begriff der Stiftung führen (s. zuvor Punkt II.2.), da er nicht ausschließlich den staatlich anerkannten rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen oder öffentlichen Rechts vorbehalten ist.<sup>41</sup> So kann einerseits eine größere Kontinuität der ideellen Zweckverfolgung, andererseits eine besondere Flexibilität und Unabhängigkeit von staatlicher Rechtsaufsicht verdeutlicht werden. Voraussetzung einer solchen Namensgebung ist wegen des sog. Irreführungsverbots (§ 18 Abs. 2 HGB), dass die GmbH ähnlich der Stiftung ausgestaltet wird, also über ein angemessenes Vermögen verfügt, aus dessen Erträgen die satzungsmäßigen Zwecke erfüllt werden können. Eine GmbH, die auf das Sammeln von Spenden angewiesen ist, dürfte den Begriff der „Stiftung“ demnach nicht in der Firma führen.<sup>42</sup> Die Verwendung des Stiftungsbegriffs entbindet im Übrigen auch nicht von der Pflicht, den Rechtsformzusatz zu führen.

Sitz der Gesellschaft ist der Ort im Inland, den der Gesellschaftsvertrag bestimmt (§ 4a GmbHG, statuarischer Sitz). Die frühere Bestimmung, nach der es einen sachlichen Anknüpfungspunkt für die Sitzwahl geben sollte, also den Ort, an dem die Gesellschaft einen Betrieb hat, oder an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird, ist mit Blick auf die Niederlassungsfreiheit entfallen. Bei der Anmeldung zum Handelsregister ist zudem die Geschäftsadresse (Verwaltungssitz) anzugeben.<sup>43</sup>

40 De lege lata fordert Ullrich, in: NPLY 2011/2012, S. 144, aus Gründen des Gläubigerschutzes die verpflichtende Angabe des Gemeinnützigkeitshinweises in der Firma.

41 Grundlegend OLG Stuttgart v. 12.2.1964, in: NJW 1964, S. 1231; vgl. auch BayObLG v. 25.10.1972, in: NJW 1973, S. 249; OLG Frankfurt v. 3.7.2000, in: NJW-RR 2001, S. 176.

42 Nach Hüttemann 2018, Rn. 2.10, ist fraglich, ob eine solche Praxis nach der Modifizierung des Irreführungsgebots des § 18 Abs. 2 HGB noch aufrechterhalten werden kann oder ob sich angesichts einer „gewisse(n) Verwässerung“ des „Leitbild(es) der selbständigen kapitalfundierte(n) Stiftung“ großzügigere Maßstäbe durchsetzen werden.

43 Vgl. Schwaiger, in: Prinz/Winkeljohann 2014, § 2 Rn. 59.

### 3.2 Gemeinnütziger Gesellschaftszweck und Unternehmensgegenstand

Anders als bei einer privatnützigen GmbH, bei der besondere Festlegungen zum Zweck i. d. R. entbehrlich sind, bedarf es dazu bei einer gemeinnützigen GmbH wegen § 59 AO einer klaren Festlegung der ideellen Ausrichtung. Sie erfüllt die Funktion eines Buchnachweises, aufgrund dessen die Finanzverwaltung prüft, ob die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung vorliegen. Ein solcher Zweck wäre etwa die Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO) bzw. des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 Var. 1 AO). Der steuerbegünstigte Gesellschaftszweck muss den Anforderungen der §§ 52–55 AO entsprechen und ausschließlich und unmittelbar (§§ 56f.) verfolgt werden.

Der Unternehmensgegenstand, der vom Gesellschaftszweck getrennt aufzuführen ist, gibt die Art der gesellschaftlichen Betätigung an, also etwa den Betrieb eines Krankenhauses oder den Charakter als Fördergesellschaft nach § 58 Nr. 1 AO. Er bezeichnet damit die (wirtschaftlichen) Grundlagen, Mittel und Maßnahmen für die Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks.<sup>44</sup>

Der gemeinnützige Zweck und die Art und Weise seiner Verwirklichung sollten möglichst passgenau, aber auch nicht zu ausdifferenziert, also kurz und prägnant im Gesellschaftsvertrag formuliert werden,<sup>45</sup> um einerseits die Steuerbegünstigung sicherzustellen, aber andererseits ständigen Anpassungsbedarf in Gestalt beurkundungspflichtiger Satzungsänderungen zu vermeiden. Bei der Ausgründung aus einer bestehenden gemeinnützigen Organisation mit dem Ziel enger Förderbeziehungen ist die inhaltliche Anbindung an deren Satzung wichtig. Vorsicht ist beim Einsatz von Nebenbestimmungen geboten, wie sie bei nicht steuerbegünstigten GmbHs häufig aufgeführt werden. Da nach dem Ausschließlichkeitsgrundsatz des § 56 AO, eine Körperschaft „nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke“ verfolgen darf, sollten Formulierungen vermieden werden, nach denen die Gesellschaft Zweigniederlassungen errichten kann, sich an anderen Unternehmen beteiligen oder mit anderen oder ähnlichen Unternehmen Interessengemeinschaften bilden darf. Solche Formulierungen können gemeinnützigkeitsschädlich sein und die Anerkennung durch das Finanzamt gefährden.

Wenn Gesellschafter aus einer nicht gemeinnützigen GmbH ausscheiden, erhalten sie den vollen wirtschaftlichen Wert, also den Verkehrswert ihrer Geschäftsanteile.<sup>46</sup> Bei einer gemeinnützigen GmbH wäre eine solche Regelung gemeinnützigkeitsschädlich. Im Gesellschaftsvertrag muss deswegen darauf hingewiesen werden, dass Gesellschafter bei Ausscheiden oder Ausschluss nur ihre Einlagen i. H. d. Buchwerts zum Einbringungszeitpunkt zurückerhalten (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO).

44 Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 54.

45 Vgl. Jost 2000, S. 182f.

46 Vgl. Jost 2000, S. 187; Kort, in: Priester/Mayer 2009, S. 556.

### 3.3 Stammkapital

Das Stammkapital, auch gezeichnetes Kapital genannt, bildet das Vermögen der Gesellschaft und wird bei der Gründung in das Handelsregister eingetragen. Es muss mind. 25.000 € betragen<sup>47</sup> und der Nennbetrag jedes Geschäftsanteils in volle Euro lauten (§ 5 Abs. 1 und 2 GmbHG). Soweit zur Erhaltung des im Gesellschaftsvertrag genannten Stammkapitals erforderlich, darf das Vermögen während des Bestehens der Beteiligung regelmäßig nicht an die Gesellschafter zurückgezahlt werden (§ 30 Abs. 1 GmbHG). Jeder Gesellschafter muss einen Teil der Stammeinlage übernehmen (§§ 14, 19 Abs. 2 GmbHG); dabei können sie sich in unterschiedlicher Höhe beteiligen und auch mehr als einen Geschäftsanteil übernehmen (§ 5 Abs. 2 Satz 2 GmbHG).

Die Bargründung ist zwar einfacher zu handhaben und daher grundsätzlich vorzuziehen, doch sind auch Sachgründungen in Form von Sachen, Rechten oder sonstigen Vermögensgegenständen möglich, die geeignet sind, das Stammkapital zu bilden (§ 5 Abs. 4 GmbHG), denen also ein wirtschaftlicher Wert beigemessen werden kann. Die Sachgründung<sup>48</sup> unterliegt erhöhten Anforderungen, Bewertungsproblemen und birgt das (nach § 82 GmbHG auch strafrechtlich relevante) Risiko einer fehlerhaften Kapitalaufbringung mit der – gerade bei sog. verdeckten Sacheinlagen durch Umgehung der komplexen und zeitaufwendigen Vorschriften des Sacheinlagenrechts – möglichen Folge einer Nachforderung der gesamten Einlage im Insolvenzfall.

Voraussetzung für die Anmeldung zum Handelsregister ist, dass auf jeden Geschäftsanteil mind. ein Viertel des Nennbetrags eingezahlt ist, Sacheinlagen vollständig bewirkt sind und der Gesamtbetrag der geleisteten Bar- und Sacheinlagen mind. die Hälfte des gesetzlichen Mindeststammkapitals beträgt (§ 7 Abs. 2 und 3 GmbHG). Etwaige Erträge können der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks zugewiesen werden. Um die Mittel zur Verwirklichung der Satzungszwecke zu erhöhen, können die Gesellschafter über die (Mindest-)Einlage hinaus der GmbH weiteres Vermögen zuwenden. Dazu sind verschiedene Instrumente wie Kapitalerhöhung, Kapitalrücklage oder Gesellschafterdarlehen einsetzbar.

Das Stammkapital bildet die Haftungsmasse für Gläubiger der Gesellschaft. Es sollte, obwohl nicht zwingend vorgeschrieben, dem Umfang der Unternehmenstätigkeit sowie dem Zweck angemessen sein. Ein den Zielen der Gesellschaft angepasstes Stammkapital trägt zudem zu einer positiven Außenwirkung bei, was etwa bei der Suche nach Partnern und Unterstützern hilfreich sein kann. Das Stammkapital kann etwa durch Gewinne (Gesellschaftsmittel) und Einlagen der Gesellschafter nach der Gründung der Gesellschaft weiter erhöht werden, was insb. der Reputation der Gesellschaft bei Kreditaufnahmen etc. dient. Um die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH, denen aus ihrer Beteiligung keine Vorteile erwachsen dürfen, vor Haftungsrisiken, die aus nicht voll eingezahlten Stamm-

einlagen resultieren können (§§ 22 ff. GmbHG), zu schützen, sollte ein Volleinzahlungsgebot vorgesehen werden.

Sofern im Gesellschaftsvertrag entsprechend § 29 GmbHG nicht anders geregelt, bestimmt das Stammkapital außerdem die Gewinnverteilung. In der steuerbegünstigten GmbH ist der Gewinnanspruch der Gesellschafter i. d. R. abzubedingen,<sup>49</sup> denn die gGmbH darf wegen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vermögensbindung Gewinne nur an ebenfalls gemeinnützige Gesellschafter ausschütten. Gewinnausschüttungen an nicht gemeinnützige Gesellschafter bedeuten hingegen einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO und führen zum Verlust der Gemeinnützigkeit. Bei dem gemeinnützigen Gesellschafter, der die Ausschüttung erhält, fällt sie regelmäßig im Bereich der Vermögensverwaltung an. Solche Erträge muss er grundsätzlich ausschließlich, unmittelbar und vor allem zeitnah im ideellen Bereich verausgaben. Im Rahmen des § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO hätte er aber die Möglichkeit, einen Teil der Beteiligungseinkünfte der sog. freien Rücklage zuzuführen.<sup>50</sup>

Im Gesellschaftsvertrag einer gGmbH wird zudem regelmäßig der Anspruch auf Zahlung einer Abfindung bei Ausscheiden aus der Gesellschaft sowie das Recht auf Rückgewähr der Stammeinlage bei Beendigung der GmbH ausgeschlossen oder beschränkt (s. hierzu auch Punkt II.2.). Ggf. könnte die Einlage als Sachspende nach § 10b Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) bzw. § 9 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) und damit steuerlich abzugsfähig gestaltet werden. Zur wirksamen Abtretung von Geschäftsanteilen bedarf es stets eines notariell geschlossenen Vertrags (§ 15 Abs. 3 GmbHG).

Mitunter werden im Zusammenhang mit Stammkapital und -einlagen noch weitere Pflichten der Gesellschafter nach § 3 Abs. 2 GmbHG statuiert, die für den Erfolg der Unternehmung Bedeutung haben können. Hier ist Platz für Nebenleistungspflichten wie Zugang zu Infrastruktur, Leistungsabnahme oder kostenlose Bereitstellung von Räumen. Auch Wettbewerbsverbote oder Verpflichtungen zur Zuführung zusätzlicher Liquidität (Gesellschafterdarlehen, Nachschusspflicht) können im Gesellschaftsvertrag geregelt werden.

## 4. Organe

Je nach Größe und Zielsetzung verfügt die GmbH über zwei oder mehr Organe (§ 52 Abs. 1 GmbHG), die ihr Handlungsfähigkeit verleihen und sich im Sinne eines Checks-and-Balances-Systems gegenseitig kontrollieren. Obligatorisch sind Geschäftsführung und Versammlung der Gesellschafter (die – etwa in einer Stiftungs-GmbH – auch Stiftungsrat genannt werden kann). Die einzelnen Vorschriften im Gesellschaftsvertrag sollten Aussagen zur Funktion und zum Zusammenwirken in der Organisa-

49 Ullrich, in: NPLY 2011/2012, S. 125 ff., sieht darin ein Grundproblem der gGmbH, weil den Gesellschaftern damit ein Anreiz zur Gewinnmaximierung fehle, deren Substituierung durch die fortlaufende Ziehung ideellen Nutzens die Interessen der Gläubiger tangieren kann.  
50 So Gietz/Sommerfeld, in: BB 2001, S. 1502 f., gegen Jost 2000, S. 193.

47 S. hierzu Fußnote 14.

48 Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 86 ff.

## Rote Seiten

tion sowie zur inneren Ordnung und zur Beschlussfassung enthalten.<sup>51</sup>

### 4.1 Geschäftsführung

Zur Geschäftsführung und gesetzlichen Vertretung der Gesellschaft sind ein oder mehrere Geschäftsführer zu berufen (§§ 6 Abs. 1, 35 GmbHG). Zuständig ist regelmäßig die Gesellschafterversammlung, die auch die mit der Anstellung verbundenen schuldrechtlichen Vereinbarungen für die gGmbH trifft.<sup>52</sup> Die Position des Geschäftsführers ist mit der des Vorstandes eines Vereins bzw. einer Stiftung vergleichbar. Ein Unterschied besteht jedoch darin, dass dieses Amt nur (einer) natürlichen Person(en) übertragen (§ 6 Abs. 2 GmbHG) und die Vertretungsmacht des GmbH-Geschäftsführers zwar im Innen-, nicht jedoch im Außenverhältnis begrenzt werden kann (§ 37 Abs. 2 GmbHG). Im Unterschied zu den mehrheitlich ehrenamtlich tätigen Vereins- oder Stiftungsvorständen sind Geschäftsführer zudem i. d. R. bei der gGmbH angestellt. Geschäftsführer können nach § 38 Abs. 1 GmbHG grundsätzlich jederzeit abberufen werden, wobei der Gesellschaftsvertrag Einschränkungen der Abberufungsbefugnis vorsehen kann. Diesem Grundsatz liegt der Gedanke zugrunde, dass die Geschäftsführer nur so lange amtieren sollen, wie sie das volle Vertrauen der Gesellschafter genießen. Mitunter wird vertreten, dass es für die Abberufung eines sachlichen Grundes – wenn auch keines sog. wichtigen Grundes – bedarf, der einen verständigen Entscheidungsträger zur Abberufung veranlassen würde; dies gilt aber wohl nur, wenn besondere Treuepflichten gegenüber einem Gesellschaftergeschäftsführer bestehen. Eine Anhörung des Geschäftsführers vor der Entscheidung ist nicht erforderlich. Der Abberufungsbeschluss muss dem abberufenen Geschäftsführer mitgeteilt werden. Dies kann durch persönliche Anwesenheit bei der Beschlussfassung erfolgen. Bestellung und Abberufung sowie Änderungen der Vertretungsbefugnis müssen im Handelsregister angemeldet werden (§ 39 GmbHG).

Die Geschäftsführung vertritt die Gesellschaft nach außen gerichtlich und außergerichtlich, führt die laufenden Geschäfte und etwaige Beschäftigte und ist für alle weiteren Management-Aufgaben verantwortlich. Diese Aufgaben umfassen z. B.:

- die Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung;
- die Einberufung der Gesellschafterversammlung (und ggf. weiterer Organe);
- die ständige Information der Gesellschafter;
- die Etablierung eines Controllings;
- den Aufbau eines angemessenen Chancen- und Risikomanagements sowie
- die rechtzeitige Stellung des Insolvenzantrags.

51 Ab i. d. R. 500 Mitarbeitern ist der Aufsichtsrat – dazu unten Punkt III.1.2.2.2.2 – obligatorisch; § 1 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes über die Drittelbeteiligung der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat (Drittelbeteiligungsgesetz – DrittelbG); vgl. Kautsch, in: Römermann 2014, § 18, Rn. 114 ff.

52 Durch Gesellschaftsvertrag oder zwingende gesetzliche Regelungen (z. B. § 31 MitbestG) kann die Kompetenz zur (Ab)Berufung bzw. zum Abschluss des Anstellungsvertrags auf ein anderes Organ, z. B. den Aufsichts- oder Beirat übertragen werden.

Kraft Gesetz ist er zudem zur ordnungsgemäßen doppelten Buchführung und zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach den §§ 238 f., 242 ff. HGB verpflichtet (§ 264 HGB, §§ 41–42a GmbHG).

Die Geschäftsführung hat dabei gem. § 43 Abs. 1 GmbHG in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden. Verletzt sie ihre Obliegenheiten, haften deren Mitglieder der Gesellschaft gemeinschaftlich für den entstandenen Schaden (§ 43 Abs. 1 GmbHG). Dabei gilt allerdings, dass den Geschäftsführern nach der sog. Business Judgement Rule analog § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG ein gerichtlich nicht überprüfbarer Ermessensspielraum zugebilligt wird. Entscheidungen der Geschäftsführung außerhalb verpflichtender Bestimmungen durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschlüsse (Regelkonformität, Compliance) sind danach in einer ex-post-Betrachtung haftungsfrei, wenn diese auf der Grundlage angemessener Informationen vernünftigerweise und zum Wohle der Gesellschaft erfolgten. Auch in einer gGmbH kann die Einhaltung von Standards zur guten und verantwortungsvollen Unternehmensleitung und -überwachung den Haftungsmaßstab bestimmen. Insofern sollte die Geschäftsführung relevante Risiken identifizieren, daraus Maßnahmen zur Sicherstellung eines normenkonformen Verhaltens ableiten sowie Kontroll- und Prüfungsmechanismen, Dokumentationsroutinen und Regeln für den Umgang mit Regelverstößen implementieren.<sup>53</sup>

Als Besonderheit ist bei einer gemeinnützigen GmbH zu beachten, dass die Vergütung des Geschäftsführers bzw. der Geschäftsführer „angemessen“ sein muss. Hier kann nicht ohne Weiteres so verfahren werden wie bei einer klassischen gewerblichen GmbH, wo sich die Geschäftsführervergütung häufig an Umsatz und Ertragslage der Gesellschaft bemisst. Die Höhe der gesamten Vergütung, die sog. Gesamtausstattung, umfasst dabei die Summe der jährlichen Entgelte sowie alle sonstigen Leistungen wie PKW-Nutzung und Versicherungen.<sup>54</sup> Was als angemessen anzusehen ist, ist vom individuellen Einzelfall unter Berücksichtigung der Umstände abhängig. Eine gesetzliche Regelung über die Höhe der Verwaltungskosten, denen das Gehalt des Geschäftsführers zuzurechnen ist, besteht nicht. Auch die Abgabenordnung trifft hierzu keine klare Regelung.<sup>55</sup> In der Literatur und Rechtsprechung finden sich verschiedenste Ansätze von unter 10 bis 50 % Verwaltungskosten am Gesamtbudgets;<sup>56</sup> ein Drittel sollte ohne besondere Begründung dauerhaft nicht überschritten werden.

Bei der Ermittlung der angemessenen Höhe der Geschäftsführervergütung müssen Art und Umfang der Tätigkeit ebenso in die Ermittlung der „richtigen“ Vergütung einbezogen werden wie künftige Ertragsaussichten

53 Vgl. Ritter, in: S&S RS 3/2014, S. 17.

54 Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 84 f.; allgemein zum Recht der Vergütung im Nonprofit-Bereich Mecking, in: Sandberg 2015, S. 19 ff.

55 Vgl. Mecking, in: Sandberg 2015, S. 19 ff.

56 Vgl. v. Holt/Koch 2015, Rn. 194, die Quellen zitieren, wonach bereits Kosten i. H. eines zweistelligen Prozentsatzes als unangemessen bezeichnet werden; Mecking, in: Sandberg 2015; Weidmann/Kohlhepp 2014, § 3 Rn. 21, § 4 Rn. 6, S. 73 f., mit Hinweisen auf 50 bzw. 35 % Verwaltungskostenanteil.



der Gesellschaft und das Verhältnis des Geschäftsführerentgelts zu den gesamten Mitteln.<sup>57</sup> Zur Festlegung der Geschäftsführervergütung können bestehende Studien<sup>58</sup> genutzt sowie als Benchmark die Vergütungsstrukturen vergleichbarer Gesellschaften einbezogen werden.<sup>59</sup> Auch die Erstellung eines individuellen Vergütungsgutachtens von spezialisierten Beratern ist zu empfehlen, um Gefahren für die Gemeinnützigkeit vorzubeugen. Bei einer allgemein als „unangemessen“ hoch empfundenen Vergütung des Geschäftsführers besteht zudem insb. im gemeinnützigen Bereich die Gefahr eines erheblichen Imageverlusts in der öffentlichen Wahrnehmung.

#### 4.2 Gesellschafterversammlung und Aufsichtsrat

Die Gesellschafterversammlung (§ 48 GmbHG) ist – vergleichbar mit der Mitgliederversammlung des Vereins – das oberste Organ der GmbH. Sie setzt sich aus der Gesamtheit der Gesellschafter zusammen, bei denen es sich um natürliche oder Vertreter juristischer Personen handeln kann. Gesellschafter einer GmbH wird man entweder durch Beteiligung an der Gründung oder Beitritt durch rechtsgeschäftlichen Erwerb eines Geschäftsanteils, Übernahme eines Geschäftsanteils durch Teilnahme an einer Kapitalerhöhung oder erbrechtliche Nachfolge.

Der Gesellschaftsvertrag kann den Kreis der Gesellschafter durch Festlegung bestimmter Eigenschaften beschränken, wobei der Wegfall dieser Voraussetzungen nicht automatisch den unmittelbaren Verlust der Gesellschafterstellung zur Folge hat, denn der Gesellschafterstatus ist immer mit dem Erwerb von Geschäftsanteilen verbunden. Diese sind veräußerlich und vererblich (§ 15 Abs. 1 GmbHG). Die Vererblichkeit ist grundsätzlich nicht einschränkbar; Einziehungs- bzw. Abtretungsklauseln (§ 15 Abs. 5 GmbHG) können jedoch helfen, den Eintritt unerwünschter Rechtsnachfolger zu vermeiden.<sup>60</sup>

Der Gesellschafterversammlung obliegt die Entscheidung in allen bedeutenden Angelegenheiten der Gesellschaft (§ 46 GmbHG) und damit üblicherweise die strategische Ausrichtung der Organisation, sie vertritt die Interessen der Eigentümer, trifft Grundsatzentscheidungen und interpretiert die ideellen Ziele der Gesellschaft. § 46 GmbHG nennt die Gegenstände, die der Bestimmung der Gesellschafter unterliegen:

- die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Ergebnisses;
- die Entscheidung über die Offenlegung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 325 Abs. 2a HGB) und die Billigung des von den Geschäftsführern aufgestellten Abschlusses;

- die Billigung eines von den Geschäftsführern aufgestellten Konzernabschlusses;
- die Einforderung der Einlagen;
- die Rückzahlung von Nachschüssen;
- die Teilung, die Zusammenlegung sowie die Einziehung von Geschäftsanteilen;
- die Bestellung und die Abberufung von Geschäftsführern sowie die Entlastung derselben;
- die Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung;
- die Bestellung von Prokuristen und Handlungsbevollmächtigten zum gesamten Geschäftsbetrieb;
- die Geltendmachung von Ersatzansprüchen, welche der Gesellschaft aus der Gründung oder Geschäftsführung gegen Geschäftsführer oder Gesellschafter zustehen, sowie die Vertretung der Gesellschaft in Prozessen, welche sie gegen die Geschäftsführer zu führen hat.

Danach übt die Gesellschaftsversammlung insb. die Kontrolle über die Geschäftsführung aus. Im Gesellschaftsvertrag können von den gesetzlichen Vorgaben abweichende Regelungen zu den Rechten und Pflichten der einzelnen Gesellschafter definiert und eine differenzierte Rollenverteilung zwischen den Organen vorgenommen werden. Satzungsänderungen, inklusive der Auflösung der GmbH müssen jedoch nach § 53 Abs. 1 GmbHG zwingend von den Gesellschaftern beschlossen werden.<sup>61</sup> Die Gesellschafter haben zudem weitgehende Auskunfts- und Einsichtsrechte, die durch die Satzung nicht beschränkt werden können (§ 51a GmbHG).

Beschlüsse der Gesellschafterversammlung werden, sofern Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmen, mit einfacher Mehrheit der gültig abgegebenen Stimmen, welche durch die (Nennbeträge der) Geschäftsanteile abgebildet werden (§ 47 Abs. 1 GmbHG; nach Abs. 2 gewährt jeder Euro eine Stimme), gefasst. Sie müssen den formalen Erfordernissen genügen. Gibt die Satzung keine Regelungen vor, gilt § 51 GmbHG: Danach erfolgt die Berufung der Versammlung durch Einladung der Gesellschafter mittels eingeschriebener Briefe mit einer Frist von mind. einer Woche. Der Zweck der Versammlung soll jederzeit bei der Berufung angekündigt werden. Ist die Versammlung nicht ordnungsmäßig berufen oder wurden die Tagesordnungspunkte nicht wenigstens drei Tage vor der Versammlung in der für die Berufung vorgeschriebenen Weise angekündigt, so können Beschlüsse nur gefasst werden, wenn sämtliche Gesellschafter anwesend sind. Die Regelzuständigkeit zur Einberufung liegt gem. § 49 Abs. 1 GmbHG beim Geschäftsführer.

Bestimmte Funktionen können auch einem Aufsichtsrat<sup>62</sup> übertragen werden (§ 52 GmbHG), der als fakultatives Organ zur Stärkung der Kontrollfunktion der Gesellschafter gegründet werden kann. Er sollte je nach Größe der gemeinnützigen GmbH etabliert werden, um strate-

57 Vgl. zur Auffassung der Finanzverwaltung Nr. 18, 21 AEO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

58 Etwa Rath 2013 – die Gehaltsdaten aus dieser und anderen Untersuchungen stammen indes überwiegend aus dem gewerblichen Bereich und sind daher nur eingeschränkt nutzbar. Die Ergebnisse der bislang umfassendsten empirischen Studie zu Gehältern im gemeinnützigen Sektor von Sandberg/Mecking 2008 bzw. Sandberg 2015 können dagegen auch auf gemeinnützige GmbHs übertragen werden.

59 Vgl. Mecking, in: Sandberg 2015, S. 19 ff.

60 Weiterführend Schoberer 2008, S. 6 f.

61 Vgl. Wochner, in: S&S RS 2/1999, S. 8.

62 Im gemeinnützigen Bereich regelmäßig auch Beirat oder Kuratorium genannt; vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 49. Ggf. ist ein Aufsichtsrat auch obligatorisch einzurichten; s. o. Fn. 51.

## Rote Seiten

gisch zu planen, die Geschäftsführung zu kontrollieren und ihr beratend zur Seite zu stehen oder sich bei Netzwerkarbeit und Fundraising zu engagieren. Er dient somit auch der Entlastung der Gesellschafterversammlung bei diesen Aufgaben.

Bei Organisationen, die Tätigkeitsfelder in eine gemeinnützige GmbH ausgelagert haben, bietet es sich an, den Aufsichtsrat sowohl mit Mitgliedern der auslagernden gemeinnützigen Organisation als auch mit wirtschaftlich und fachlich kompetenten Experten zu besetzen. Über die Besetzung des Aufsichtsrats der GmbH können Persönlichkeiten einbezogen werden, die besondere Fachkompetenz und Erfahrung im Hinblick auf die Aufgabenerfüllung aufweisen und deren Ziele, etwa durch finanzielle Zuwendungen oder Netzwerkarbeit in besonderer Weise unterstützen.

I. d. R. werden die Mitglieder des Aufsichtsrats im gemeinnützigen Bereich nicht vergütet. Bei größeren Gesellschaften sollte eine solche Möglichkeit jedoch, ggf. in Form eines Sitzungsgeldes, im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden, um entsprechend sachkompetente Personen gewinnen zu können. Auch hier muss die Vergütung der Tätigkeit angemessen sein.<sup>63</sup>

### 4.3 Haftung der Organmitglieder

Die einzelnen Organmitglieder haben ihre Tätigkeit sorgfältig auszuüben. Ihr Haftungsrisiko richtet sich danach, welche Aufgaben und Verantwortlichkeiten ihnen im Gesellschaftsvertrag übertragen wurden; mit zunehmender Distanz zur operativen Tätigkeit der gemeinnützigen GmbH nimmt es ab.

Die Geschäftsführung ist das Organ, dem – wie der Name schon sagt – die Führung der Geschäfte obliegt. Sie trifft demnach regelmäßig das größte Haftungsrisiko. Bei der Erfüllung ihrer Pflichten haben die Geschäftsführer die „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden“ (§ 43 Abs. 1 GmbHG). Für Verletzungen dieser Pflichten haften sie grundsätzlich nur der Gesellschaft gegenüber (§ 43 Abs. 2 GmbHG); sie können also insoweit nicht direkt von Gläubigern der Gesellschaft in Anspruch genommen werden. Diese haben sich vielmehr an die Gesellschaft zu halten. Nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verlieren die Geschäftsführer allerdings ihre Verfügungs- und Verwaltungsbefugnis (§ 80 InsO), die dann vom Insolvenzverwalter wahrgenommen werden. Er wird die Geschäftsführer dann ggf. wegen der Verletzung ihrer Pflichten direkt in Anspruch nehmen.

Eine persönliche Haftung kann die Geschäftsführer für die Abführung bestimmter Sozialversicherungsbeiträge und Steuern treffen. Mit einer weiteren besonderen Gefahrenlage sind sie im Hinblick auf die rechtzeitige Stellung des Insolvenzantrags konfrontiert, wo sie etwa nach § 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 15a Abs. 1 InsO deliktisch haften können; diese Haftung kann über die Verweisung in § 15a InsO aber auch Gesellschafter und Aufsichtsräte treffen.

Im Gesellschaftsvertrag können allerdings Regelungen zur Haftungsbegrenzung der Organmitglieder aufgenom-

men werden, um diese – insb. bei ehrenamtlicher Tätigkeit – von einem zu hohen Risiko zu entlasten. Dort kann etwa der im Innenverhältnis geltende Sorgfaltsmaßstab auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt werden. Nachträglich kann die Haftung durch einen Entlastungsbeschluss der Gesellschafter oder einen Generalbereinigungsvertrag begrenzt oder ausgeschlossen werden, die sich allerdings nur auf die bekannten Umstände beziehen. Die Konsequenzen einer Haftung der Geschäftsführung einer gemeinnützigen GmbH können schließlich – wie regelmäßig bei anderen gemeinnützigen Organisationen auch – durch Abschluss einer D&O (Vermögensschadenhaftpflichtversicherung für Organmitglieder) oder anderer Rechtsschutzversicherungen sowie den Aufbau eines entsprechenden Risikomanagementsystems gemildert werden.<sup>64</sup>

## 5. Nonprofit-Governance

Die Führung gemeinnütziger Organisationen ist mit einigen Herausforderungen verbunden, auf die man im gewerblichen Bereich nicht trifft. Neben der nur zweckbezogenen Gewinnorientierung ist es vor allem die ideelle Ausrichtung zum Wohle der Allgemeinheit, die bei der guten Führung einer Nonprofit-Organisation im Vordergrund steht. Auf der anderen Seite ist der Wettbewerbsdruck im Nonprofit-Bereich zurückgenommen; das Benchmarking einer Eigenkapitalrendite fehlt.

Im Laufe der Professionalisierung des gemeinnützigen Sektors hat sich eine Reihe von Grundsätzen guter Organisationsführung entwickelt, die insb. von großen, personal- und kapitalintensiven Nonprofits bereits gelebt werden.<sup>65</sup> Nonprofit-Governance-Grundsätze sollen dem Ausgleich von Interessen der verschiedenen Anspruchsgruppen, der Bearbeitung des latenten Principal-Agent-Konflikts, der Optimierung von Abläufen innerhalb der Organisation sowie der Verbesserung der öffentlichen Wahrnehmung dienen und vor internen Machtmissbräuchen schützen. Die Stärkung des Vertrauens der Spender und (öffentlichen) Zuwendungsgeber soll dabei durch mehr Transparenz und interne Kontrolle erreicht werden. Insb. für die erfolgreiche Steuerung von gemeinnützigen GmbHs mit komplexen Konzernstrukturen sind solche Governance-Regeln wichtig und sollten entsprechend nach innen und außen kommuniziert werden.<sup>66</sup>

Nonprofit-Governance-Grundsätze können bereits im Gesellschaftsvertrag oder zumindest in einer Geschäftsordnung verankert werden. Sie dürfen zwingendem Recht nicht widersprechen. Zu einigen der in der Literatur und Praxis für den Dritten Sektor entwickelten Standards, die auf die gemeinnützige GmbH zutreffen können, zählen etwa:

- Trennung von Geschäftsführung und Kontrollorgan(en), keine personelle Verflechtung;
- Bestellung von mind. zwei Geschäftsführern zur gegenseitigen Kontrolle und Erhöhung der Handlungsfähigkeit eines Geschäftsführers;

64 Vgl. Sandberg/Magdeburg, in: S&S 3/2006, S. 32 f.

65 Hinweise bei v. Holt/Koch, in: DStR 2009, S. 2493.

66 Vgl. Nährlich, in: S&S 6/2008, S. 22 f.

63 Vgl. Sandberg/Mecking 2008, S. 22 ff.

- Etablierung eines Aufsichtsrats;
- Verankerung von Zustimmungsvorbehalten und Berichtspflichten im Gesellschaftsvertrag;
- klare Aufgabenzuweisung zwischen den Gremien sowie innerhalb der Organe;
- Transparenz grundlegender Informationen wie Geschäftsbericht und Jahresabschluss; weitergehender Zugang wesentlicher Anspruchsgruppen;
- keine generelle Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot im Gesellschaftsvertrag, um die Kontrolle über In-sich-Geschäfte zu behalten.<sup>67</sup>

## 6. Tätigkeit und Besteuerung

Wie bei allen als gemeinnützig anerkannten Körperschaften gelten auch für die gemeinnützige GmbH Steuerbegünstigungen.<sup>68</sup> Voraussetzung dafür ist, dass sie nach ihrem Gesellschaftsvertrag (§ 60 AO) und der tatsächlichen Geschäftsführung (§ 63 AO) ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt (§ 51 AO). Zentrale Bedingung ist die selbstlose, also vorrangig altruistisch ausgerichtete Förderung (§ 55 AO). Ausschließlich bedeutet, dass alle Tätigkeiten der Organisation im Ergebnis auf solche Zwecke gerichtet sein müssen (§ 56 AO). Unmittelbar heißt, dass die Körperschaft selbst fördern muss (§ 57 AO). Gewinne dürfen zwar erwirtschaftet werden, müssen dann aber für die steuerbegünstigten Zwecke gebunden bzw. dürfen nur an steuerbegünstigte Gesellschafter ausgeschüttet werden.<sup>69</sup> Das Gemeinnützigkeitsrecht ist ständigen Änderungen und Anpassungen unterworfen und bedarf daher der regelmäßigen Beobachtung.

Die Tätigkeitsbereiche gemeinnütziger Körperschaften werden in vier Sphären der Besteuerung eingeteilt. Die Abgrenzung kann im Einzelfall mit Schwierigkeiten verbunden sein und bedarf dann Fachkompetenz, externer Beratung oder der Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt.

- a) Der ideelle Bereich ist den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecken unmittelbar zugeordnet. Auf der Einnahmenseite werden ihm etwa Spendeneinnahmen oder Zuschüsse der öffentlichen Hand zugewiesen. Einkünfte, die direkt diesem Bereich zuzuordnen sind, sind vollständig von Ertragsteuern befreit.
- b) Wenn Vermögen genutzt wird, etwa durch die verzinsliche Anlage von Kapital, oder wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird, liegt eine Vermögensverwaltung vor (§ 14 Satz 3 AO). Einnahmen aus der Vermögensverwaltung sind ebenfalls von Ertragsteuern befreit.
- c) Der Zweckbetrieb (§§ 65–68 AO) dient der gemeinnützigen Zweckverfolgung der Organisation und wird häufig in der Form der gemeinnützigen GmbH betrieben. Als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 Satz 1 und 2 AO) dient er in seiner Gesamtrichtung dazu, die

steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Diese Zwecke dürfen nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können; außerdem darf er nicht in größerem Umfang in Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Um Auslegungsschwierigkeiten zu vermeiden, sind nach den Spezialregelungen der §§ 66–68 AO bestimmte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als Zweckbetriebe zu behandeln, ohne dass zu prüfen ist, ob die allgemeinen Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt sind. Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser, Altenpflegeeinrichtungen, Kindergärten, Jugendherbergen, Werkstätten für behinderte Menschen sind Beispiele solcher sog. besonderer Zweckbetriebe. Sie sind von Ertragsteuern befreit und unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.<sup>70</sup>

Angesichts der Wettbewerbspolitik der EU<sup>71</sup> könnten in Zukunft die Steuerbegünstigungen für gemeinnützige GmbHs im Bereich der Zweckbetriebe starken Veränderungen bis hin zu einer Aufhebung bzw. Abschaffung der Steuerbegünstigung unterworfen sein<sup>72</sup> auch diese Entwicklung gilt es zu beobachten. Für Krankentransporte und Rettungsdienste, die Wohlfahrtsverbände zu denselben Bedingungen wie private gewerbliche Unternehmen anbieten, hat es Bewegung in der Rechtsprechung gegeben.<sup>73</sup>

- d) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb schließlich ist eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 AO). Für solche Aktivitäten ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Es fällt Körperschaft- und Gewerbesteuer an (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG), wenn der jährliche Umsatz einschließlich Umsatzsteuer über 35.000 € liegt (§ 64 Abs. 3 AO).<sup>74</sup> Umsätze im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterliegen dem normalen Umsatzsteuersatz von 19%,<sup>75</sup> falls nicht von der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG Gebrauch gemacht wird.

## 7. Satzungsänderung und Auflösung

GmbHs zeichnen sich durch eine große Binnenflexibilität nicht nur hinsichtlich der strategischen und operativen Tätigkeit, sondern auch in Bezug auf Statusänderungen aus. Entsprechende Beschlüsse, die der Gesellschafterversammlung obliegen, bedürfen einer Mehrheit von 75 % der gültig abgegebenen Stimmen (§§ 53 Abs. 2, 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG). Die Änderung des Gesellschafts-

<sup>67</sup> Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 46.; v. Holt/Koch 2015, S. 71 ff.

<sup>68</sup> Ein Überblick zu verschiedenen Aspekten der steuerlichen Behandlung einer GmbH etwa bei Schoberer 2008, S. 8 ff.

<sup>69</sup> Oben Punkt II.3.3.

<sup>70</sup> Vgl. Penné-Goebel 2006, S. 42 ff.

<sup>71</sup> Vgl. Ritter/Marx, in: S&S RS 2/2015.

<sup>72</sup> Umfassend Droege 2010, S. 480 ff.

<sup>73</sup> Vgl. Orth, in: S&S RS 4/2010, S. 13 ff.; Kaufmann/Schmitz-Herscheidt, in: S&S 1/2009, S. 12 f.

<sup>74</sup> Vgl. v. Holt/Koch 2015, Rn. 197; Horn 2008, S. 54 f.

<sup>75</sup> Weiterführend Klöttschen u. a., in: S&S RS 5/2013.

## Rote Seiten

zwecks ist analog § 33 BGB mit Zustimmung aller Gesellschafter möglich; bei gemeinnützigen GmbHs sind hierbei jedoch auch die Folgen für den gemeinnützigkeitsrechtlichen Status zu beachten (vgl. insb. §§ 60 Abs. 2, 61 Abs. 3 AO); insofern empfiehlt sich eine Vorabstimmung mit dem Finanzamt. Jede Änderung ist notariell zu beurkunden und entfaltet erst mit Eintragung in das Handelsregister rechtliche Wirkung (§ 54 Abs. 3 GmbHG).

Gründe, die zur Auflösung einer GmbH führen können, nennt § 60 Abs. 1 GmbHG:

- der Ablauf der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Zeit;
- der Beschluss der Gesellschafter;
- eine gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidung;
- die Eröffnung des Insolvenzverfahrens;
- die Rechtskraft des Beschlusses, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist;
- die Rechtskraft einer Verfügung des Registergerichts, durch welche ein Mangel des Gesellschaftsvertrags festgestellt worden ist und
- die Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit.

Weitere, eindeutig zu bestimmende Auflösungsgründe können im Gesellschaftsvertrag benannt sein, wie etwa die Auflösung der geförderten steuerbegünstigten Einrichtung.

Nach erfolgter Auflösung wird die Gesellschaft zunächst durch Liquidatoren „in Liquidation“ weitergeführt (§§ 65, 70 GmbHG); dazu gehört auch die Beendigung der laufenden gemeinnützig wirkenden Tätigkeit. Diese sollte möglichst weit gestreckt werden, um zu verhindern, dass die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen entfallen.<sup>76</sup> Die Auskehrung des Restvermögens darf frühestens nach Ablauf des Sperrjahres (§ 73 Abs. 1 GmbHG) erfolgen; dabei ist bei der gGmbH der Grundsatz der Vermögensbindung zu beachten.<sup>77</sup> Die Beendigung erfolgt durch Erstellung einer Schlussrechnung und Anmeldung zum Handelsregister (§ 74 GmbHG).

Weitere Wege bieten die Instrumente des Umwandlungsrechts.

### III. Gemeinnützige Stiftungen und Tochter-GmbHs

Veränderungen der Rahmenbedingungen für gemeinnütziges Handeln folgen Anpassungsanstrengungen im Dritten Sektor. Die Konkurrenz zu privaten Trägern mit einem häufig flexibleren Tarifrecht, Veränderungen bei den Leistungsvergütungssystemen der Kostenträger oder den Anforderungen des Marktes, Kooperationen mit anderen Trägern, die Verschlinkung überkomplexer Strukturen, die für eine Optimierung der Organisationsstruktur sinnvolle Trennung verbandlicher und betrieblicher

Bereiche<sup>78</sup> oder die Abkoppelung betrieblicher Risiken von größeren Vermögenswerten oder ideellen Tätigkeiten – solche Gründe waren und sind für die Zusammenfassung oder Auslagerung von Einrichtungen in GmbHs bestimmend.<sup>79</sup> Sie bergen Chancen und Risiken.<sup>80</sup>

Vorteile ergeben sich aus der Konzentration des in die GmbH ausgelagerten Betriebs auf wirtschaftliche und fachliche Fragen, die Marktbehauptung und die effektive Erbringung von Dienstleistungen. Entsprechend werden die wirtschaftlichen Risiken zugeordnet. Der Vorstand der/des (Allein-)Gesellschafter/s/in Stiftung oder Verein haftet nicht mehr unmittelbar für ökonomische Schadensereignisse im betrieblichen Bereich; die Haftung geht größtenteils auf die GmbH-Geschäftsführung über (§ 43 GmbHG). Als Gesellschafterin wird die Mutterorganisation den betrieblichen Bereich zwar noch „überwachen“, den Stiftung- oder Vereinsvorstand trifft aber eine deutlich reduzierte persönliche Verantwortung. Die Gremien der Mutterorganisation werden entlastet und können sich wieder stärker ihrer eigentlichen ideellen Tätigkeit widmen. So können sich an die jeweiligen Anforderungen angepasste Entscheidungswege und ausdifferenzierte Organisationskulturen entwickeln, die nötig sind, um die Identität der ausgelagerten Nonprofit-Organisation und die Wettbewerbsfähigkeit des ausgelagerten Betriebs zu gewährleisten. Neben der langfristig wirtschaftlichen Betriebsführung kann auch die geplante Veräußerung des betrieblichen Bereichs Motiv einer Auslagerung auf eine GmbH sein.

**Gefahren** bestehen insb. an der Schnittstelle von Mutterorganisation und GmbH, da hier unterschiedliche Dynamiken und Logiken zusammentreffen.<sup>81</sup> Ein Reibungspunkt ist etwa die Zusammenarbeit zwischen dem zu meist ehrenamtlichen Vorstand der Mutterorganisation und dem hauptamtlichen Geschäftsführer der ausgelagerten GmbH.<sup>82</sup> Durch die Auslagerung sind Struktur und Steuerung komplexer geworden, der Durchgriff ist erschwert. Bei fehlender Aufmerksamkeit und mangelhafter Gestaltung kann es zu einem Kontrollverlust der Mutterorganisation über ihre Betriebe und zu deren Abkoppelung kommen. Hier ist ein entsprechendes Beteiligungsmanagement gefragt, das vor allem auch Aspekten der unterschiedlichen Organisationskulturen Rechnung trägt. Hat die Mutterorganisation bisher öffentliche Zuwendungen erhalten, besteht die Gefahr, dass Mittel nicht auf die GmbH übertragen werden können, weil sie langfristig zweckgebunden sind. Gleiches gilt bei Entgeltvereinbarungen und Verträgen über Lieferungen und Leistungen. Diese Aspekte müssen, insb. wenn die Ausgliederung von Funktionen auf eine nicht gemeinnützige GmbH erfolgen soll, im Vorfeld eingehend geklärt werden.

Besonders für unternehmerisch tätige Nonprofit-Organisationen, die im Laufe der Zeit weitreichende und hete-

78 Gegenüberstellung von Merkmalen verbandlicher und betrieblicher Sphäre bei v. Holt/Koch 2015, Rn. 25; Beispiele bei Koch/v. Holt 2003, S. 1 f. sowie 17 f.

79 Vgl. Orth, in: S&S RS 5/1999; Schick, in: S&S RS 6/2000.

80 Zu den folgenden Thesen statt vieler v. Holt/Koch 2015, Rn. 1 ff.

81 Vgl. Koch/v. Holt 2003, S. 5.

82 Vgl. Langnickel, in: S&S 1/2008, S. 38 f.

76 Vgl. BFH v. 16.5.2007, in: DStR 2007, S. 1438; Nr. 6 AEA0 zu § 51 AO.

77 Siehe hierzu Punkt II.3.2.

rogene Strukturen entwickelt haben, komplexe Leistungsbündel vorhalten oder räumlich stark ausgedehnte Aktivitäten entfaltet haben und eine hohe Anzahl von Einrichtungen und Beschäftigten ausweisen, die teilweise schon auf Gesellschaften ausgegliedert wurden, bietet sich eine Neuordnung in einer Holding – einem Unternehmensverbund – an. Durch eine solche Aufgliederung der überkommenen Organisation in Konzernstrukturen können sich in nochmals potenziert Weise Effizienz- und Effektivitätsvorteile durch dezentrale Steuerung und mehr Ergebnisverantwortlichkeit, die Begrenzung von Risiken, mehr Flexibilität (auch durch Schließung einzelner Bereiche oder die Aufgabe neuer Tätigkeitsfelder), die Straffung der Organisation durch Reduzierung von Komplexität und transparente Schnittstellen der Bereiche zur zentralen Geschäftsführung und zu zentralen Diensten sowie eine verbesserte persönliche Identifikation und Verbundenheit der Beschäftigten untereinander und mit der Einrichtung ergeben.<sup>83</sup> Konzernstrukturen führen indes auch zu erhöhter Komplexität und rechtlichen Risiken,<sup>84</sup> die einer umfassenden Vorbereitung mit fachkundiger Beratung bedürfen. In solchen Fällen würde als Trägerin der Holding (auch „Muttergesellschaft“, Holding-Gesellschaft) eine Stiftung oder ein Verein fungieren.<sup>85</sup>

Neben zivilrechtlichen Gestaltungsfragen entstehen bei der Verselbständigung oder Ausgliederung von Aktivitäten gemeinnütziger Vereine oder Stiftungen in gemeinnützige GmbHs und bei deren Betrieb sowie bei deren Auflösung und Umstrukturierung besondere und komplexe steuerliche Schwierigkeiten (hierzu näher unter III.2.). Sind steuerpflichtige GmbHs einbezogen, potenzieren sich die Probleme (hierzu näher unter III.1.). Zu klären sind etwa Fragen des Einflusses auf die laufende Geschäftsführung der (steuerpflichtigen) Tochter-GmbH, einer möglichen Betriebsaufspaltung, der umsatzsteuerlichen Organschaft, der Einhaltung des Mittelverwendungsgebots oder zeitlicher Bindungsfristen.<sup>86</sup>

## 1. Die nicht gemeinnützige Tochter-GmbH

Eine Stiftung oder Körperschaft, die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige oder andere steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, wird in diesem sog. ideellen Bereich von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Sie darf sich indes zur Mittelbeschaffung auch wirtschaftlich betätigen<sup>87</sup> oder eine wirtschaftliche Tätigkeit durch eine Gesellschaft ausüben lassen, an der sie gesellschaftsrechtlich beteiligt ist. Wegen des Wettbewerbs zu steuerpflichtigen Unternehmen kann sie aber insofern der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen. Diese partielle

Steuerpflicht bezieht sich jedoch nur auf die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.<sup>88</sup> Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Geschäftsbetriebe, die als sog. Zweckbetriebe der Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke dienen, und die Vermögensverwaltung. Von steuerfreier Vermögensverwaltung ist auszugehen, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt wird (hierzu bereits Punkt II.6.).

In dem beschriebenen Gefüge gab es bei der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Betätigung einer steuerbegünstigten Körperschaft eine besondere Gefahrensituation, die an die Selbstlosigkeitsvorgabe angeknüpft war, das sog. Gepräge<sup>89</sup>. Nach Auffassung der Finanzverwaltung war danach eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt, wenn ihr die rein wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt. Mangels klarer und allgemeingültiger Abgrenzungsmaßstäbe war dieser Grundsatz überaus streitanfällig. Die Prüfung des Gepräges wurde von Fall zu Fall unter Heranziehung von Kriterien wie dem Umfang des jeweils gebundenen Eigenkapitals, dem Verhältnis von Einnahmen und Ausgaben oder des Zeiteinsatzes vorgenommen. Entfiel etwa der Arbeitseinsatz der Beschäftigten zu mehr als 50% auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, löste diese Situation in der Praxis Gestaltungsbedarf aus. I. d. R. erfolgte die Ausgliederung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine steuerpflichtige Kapitalgesellschaft.

Seit dem 17.1.2012 liegt eine gründliche Überarbeitung des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) vor.<sup>90</sup> In Übereinstimmung mit der neueren Rechtsprechung des BFH<sup>91</sup>, der kritischen Haltung in der Literatur<sup>92</sup> und selbst in der Finanzverwaltung<sup>93</sup> war die Regelung ersatzlos gestrichen worden. In der Tat schien es höchst fragwürdig, bei einer besonders erfolgreichen Mittelbeschäftigung die Gemeinnützigkeit in Frage zu stellen, wo doch gerade auf diese Weise zusätzliche Mittel zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beschafft werden. Mit der Neufassung erfolgte also ein „Perspektivenwechsel“ und ein „Abschied von der Geprägetheorie“<sup>94</sup>. Die wirtschaftliche Betätigung ist einer steuerbegünstigten Stiftung nunmehr aber nicht schrankenlos möglich. Sie wird jetzt nur am Grundsatz der Ausschließlichkeit orientiert.<sup>95</sup> Schädlich ist sie dann, wenn sie nicht um der steuerbegünstigten Zweckverwirklichung willen erfolgt, also etwa zur Mittelbeschaffung für die steuerbegünstigten Zwecke. Eine „Zwecklosigkeit“ dürfte insb. bei dauerdefizitärer wirtschaftlicher Betätigung in Betracht kommen. Insofern könnte sich die „Abkehr vom Gepräge“<sup>96</sup>

83 Vgl. v. Holt/Koch 2015, Rn. 58.

84 Vgl. zu den vielfältigen Fragen im Zusammenhang mit der Konzernierung einer Stiftung und ihrem Einfluss auf die Pflichten des Stiftungsvorstands nur Rösner 2012.

85 Beispiele in Bundesverband Deutscher Stiftungen 2002.

86 Vgl. etwa Jost 2000; Kaufmann/Schmitz-Herscheidt, in: S&S RS 1/2009, S. 7–11; Schröder, in: DStR 2008, S. 1069 ff.; Schauhoff 2010, S. 206 ff. u. passim; Mecking, in: Andrick u. a. 2012, S. 127 ff.

87 Vgl. Schauhoff, in: Andrick u. a. 2009, S. 122 ff.

88 Vgl. Schmidt/Fritz, in: DB 2002, S. 2509 ff.

89 Nr. 2 Satz 2 AEO zu § 55 Abs. 1 Nr. 12 AO a. F.

90 Neufassung abgedruckt bei Hüttemann, in: S&S RS 1/2012 m. w. N., insb. S. 4 ff. Vgl. Graffe, in: Andrick u. a. 2012, S. 139 ff.

91 BFH v. 17.7.1998, in: BStBl. II 2002, S. 162; BFH v. 4.4.2007, in: BStBl. II 2007, S. 631.

92 Nw. bei Hüttemann, in: S&S RS 1/2012, S. 5 Fn. 20.

93 Eversberg, in: S&S RS 5/2001, S. 3 f.

94 Hüttemann, in: S&S RS 1/2012, S. 4, 5.

95 Nr. 1 Satz 3 AEO zu § 56 AO.

96 Vgl. schon Mecking, in: S&S 6/2011, S. 34.

## Rote Seiten

als etwas voreilig erweisen. Es wird sich zeigen, ob die Vorstellung vom Gepräge durch die Hintertür nach wie vor präsent ist oder sogar die die steuerliche Gefährdungslage verschärft. Jedenfalls werden gesellschaftsrechtliche Beteiligungen gemeinnütziger Stiftungen als interessante Problemlage in der Rechtswirklichkeit präsent bleiben.<sup>97</sup>

### 1.1 Gründe der Beteiligung

Wenn eine gemeinnützige Stiftung eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung erwirbt, kommen grundsätzlich Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA) und Personengesellschaften (GbR, KG, OHG, PartG, stille Gesellschaft) in Frage. Umgekehrt kommt die Beteiligung von Gesellschaften an einer Stiftung nicht in Betracht, weil sie als Zweckvermögen schon begrifflich keine Mitglieder oder Gesellschafter haben kann.

Die Gründe für die Veranlassung oder Aufrechterhaltung einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung sind vielfältig:

- So kann der Stifter selbst „seiner“ Stiftung im Wege der Anfangsdotation oder Zustiftung eine Gesellschaftsbeteiligung übertragen haben – zu Lebzeiten oder von Todes wegen. Je nachdem, ob der Anteil zum Privat- oder Betriebsvermögen gehörte, zeigen sich unterschiedliche steuerliche Folgen.
- Im Zuge der Optimierung der Vermögensanlage kommt die Affiliation in Betracht, also der Kauf einer GmbH zur Erzielung von Einnahmen.
- Nicht selten geht es bei der Gründung einer Tochtergesellschaft um die Ausgliederung von Aufgaben aus dem eigentlichen gemeinnützigen Kerngeschäft einer Stiftung, etwa von Service oder Marketing.
- Schließlich werden durch Errichtung einer Tochtergesellschaft die eingangs erwähnten steuerlichen Gefahren für den Status der Steuerbefreiung vermieden. Um den Anschein zu vermeiden, die Unterhaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes diene nicht in rentierlicher Weise der Beschaffung von Mitteln für den gemeinnützigen Bereich, werden dann steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht. Mitunter entstehen regelrechte Holding-Konstruktionen (hierzu bereits Punkt III. a. E.),<sup>98</sup> bei denen die Stiftung aus ihrer gesellschaftsrechtlichen Position als „Konzernmutter“ heraus einen Wettbewerb der Tochtergesellschaften anregt, aber auch Kontrolle ausüben kann. Die wirtschaftlichen Transaktionen werden transparenter und wirtschaftliche Probleme schlagen nicht in voller Härte auf die Stiftung und ihre Organe durch.

### 1.2 Steuerliche Behandlung der Beteiligung

Aus Sicht der Stiftung kommt es zur Beurteilung der steuerlichen Folgen solcher Beteiligungen vor allem da-

<sup>97</sup> Vgl. Graffe, in: Andrick u. a. 2012, S. 139 ff. Gummert, in: Andrick u. a. 2012, S. 75 ff., im Zusammenhang mit der steuerlichen Optimierung der Unternehmensnachfolge.

<sup>98</sup> Vgl. etwa Döring/Fischer, in: DB 2007, S. 1831 ff.; Bundesverband Deutscher Stiftungen 2002, bes. S. 9 ff.; Schick, in: S&S RS 6/2000.

rauf an, in welcher der eingangs genannten steuerlichen Sphären (hierzu Punkt II.6) sie einzuordnen ist – im steuerbegünstigten ideellen Bereich der Erfüllung des Satzungszwecks,<sup>99</sup> in der steuerfreien Vermögensverwaltung, im steuerbegünstigten Zweckbetrieb<sup>100</sup> oder im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Diese Einordnung wirkt sich in vielfacher Hinsicht aus – auf die Aufbringung des Stammkapitals, auf die Besteuerung oder auch die Rücklagenbildung. Die im Hintergrund wirkende Problematik ist darin zu sehen, dass eine Tochter-GmbH rechtlich selbstständig, aber – bei entsprechenden Mehrheitsverhältnissen – wirtschaftlich unselbstständig ist. Dabei gilt ganz grundsätzlich, dass die Beteiligung an einer nicht gemeinnützigen Kapitalgesellschaft grundsätzlich in die Vermögensverwaltung führt, die Beteiligung an einer Personengesellschaft aber zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Bei Personengesellschaften muss nach der Ausrichtung der Gesellschaft unterschieden werden, wobei ertragsteuerlich zwischen vier Gruppen differenziert werden kann<sup>101</sup> – vermögensverwaltende, gewerblich geprägte, gewerblich infizierte und gewerbliche Personengesellschaften.<sup>102</sup>

Steuerfragen im Zusammenhang mit der Beteiligung gemeinnütziger Stiftungen an einer nicht gemeinnützigen GmbH lassen sich in verschiedenen Konstellationen aufwerfen, die dem Schicksal einer Beteiligung folgen.<sup>103</sup> Am Anfang steht der Erwerb der Anteile (Punkt 1.2.1); es folgen das Halten (Punkt 1.2.2) und schließlich die Aufgabe der Beteiligung (Punkt 1.2.3).

#### 1.2.1 Erwerb der Beteiligung

##### 1.2.1.1 Aus Mitteln der Stiftung (entgeltlich)

Will die Stiftung eine GmbH gründen oder die Beteiligung an ihr erwerben, muss sie zunächst das entsprechende Stammkapital aufbringen. Entnimmt sie die notwendigen Mittel aus dem Stiftungskapital, handelt es sich zunächst schlicht um eine Vermögensumschichtung, die gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich ist. Sie kann aus dem Grundstockvermögen, den freien Rücklagen oder sonstigen Mitteln erfolgen, die dem Stiftungskapital zuzuführen sind. So ist etwa die Finanzierung des Beteiligungserwerbs auch aus den Rückläufen eines entsprechenden Spendenaufrufs denkbar.<sup>104</sup> Schädlich wäre hingegen die Verwendung von zeitnah verwendungspflichtigen Mitteln.

<sup>99</sup> Als gemeinnützige GmbH bzw. Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, vgl. dazu Eversberg, in: S&S RS 5/2001.

<sup>100</sup> Wenn in eine GmbH ausgegliederte Zweckbetriebe auch Leistungen für fremde Dritte erbringen, kann ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegen; FG Münster v. 30.5.2011, in: EFG 2012, S. 437.

<sup>101</sup> In Anschluss an BFH v. 25.5.2011, in: DB 2011, S. 1669 ff.; dazu statt vieler Butler (Anmerkung), in: nPoR 2011, S. 91 f.; Kraft, in: ZStV 2011, S. 202; Kraft (Anmerkung), in: DStR 2011, S. 1462 f.; Mecking, in: S&S 6/2011, S. 34 f.; Schotenroehr, in: DStR 2012, S. 14–17; Wachter (Anmerkung), in: ZEV 2011, S. 555 f.; Weisheit, in: DB 2012, S. 142–144.

<sup>102</sup> Übersicht bei Klümpen-Neusel, in: StiftungsBrief 2011, S. 207 ff.; Mecking, in: S&S 6/2011, S. 34 f. m. w. N.

<sup>103</sup> Vgl. Eversberg, in: S&S RS 6/2005.

<sup>104</sup> Vgl. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO – Zuwendung zur Aufstockung des Vermögens.

Selbstverständliche stiftungsrechtliche Voraussetzung ist, dass die Satzung Vermögensumschichtungen und einen Anteilserwerb erlaubt. Evtl. können auch Anzeigen- oder Genehmigungspflichten gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde zu beachten sein.

#### 1.2.1.2 Durch (Zu)Stiftung (unentgeltlich)

Die Übertragung einer Beteiligung aus dem Privatvermögen des Stifters oder Zustifters auf die steuerbegünstigte Stiftung ist eine Zuwendung, die zum Spendenabzug berechtigt.<sup>105</sup> Als Sachzuwendung ist sie nach § 10b Abs. 2 Satz 3 Hs. 1 EStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Die Höhe der Zuwendung aus dem Privatvermögen richtet sich aber gem. des § 10b Abs. 3 Satz 3 Hs. 2 und Satz 4 EStG nach den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten, wenn die (hypothetische) Veräußerung der zugewendeten Sache einen Besteuerungstatbestand erfüllt. Das ist der Fall bei der Zuwendung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden, oder bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden und an denen der Spender innerhalb der letzten fünf Jahre zu mind. 1 % beteiligt war<sup>106</sup>. Auf diese Weise soll eine Gleichbehandlung von Spenden aus Privat- und Betriebsvermögen stattfinden.

Bei der Übertragung der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen besteht ein Wahlrecht des Stifters, ob er die Entnahme mit dem Teilwert (unter Aufdeckung der stillen Reserven) oder dem Buchwert bewertet sehen möchte.<sup>107</sup>

### 1.2.2 Halten der Beteiligung

#### 1.2.2.1 Grundsatz: Als Vermögensverwaltung steuerfrei

Nach Auffassung der Rechtsprechung<sup>108</sup>, der ganz h. M. in der Literatur<sup>109</sup> und der Finanzverwaltung<sup>110</sup> gilt die Beteiligung einer steuerbegünstigten Stiftung an einer GmbH, wie erwähnt, grundsätzlich als Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) und ist damit steuerfrei. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Minderheits- oder Mehrheitsbeteiligung handelt.

#### 1.2.2.2 Ausnahme: Als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb steuerpflichtig

Bereits 1957 hatte der BFH einschränkend festgestellt, dass dann, wenn die Beteiligung eine im Rahmen des Geschäftsbetriebs der Körperschaft ins Gewicht fallende Bedeutung hat bzw. eine gleichartige Betätigung und gleich gerichtete Interessen in ihrer Gesamtheit festzustellen seien, eine Beteiligung im Rahmen eines steuerpflichti-

gen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vorliegen soll.<sup>111</sup> Mit einem Urteil von 1971 verfestigte er diese Rechtsprechung und legte darin die Grundlagen für das heutige Meinungsbild.<sup>112</sup> Danach stellt die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeübt wird, die Stiftung durch die GmbH also unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt oder ein Fall der Betriebsaufspaltung vorliegt.<sup>113</sup>

Es ist also entscheidend, ob eine tatsächliche, maßgebliche Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung gegeben ist. Durch diesen Einfluss wird, so die Begründung für den Durchgriff, „das zwischengeschaltete Rechtsgebilde der GmbH ... zum Werkzeug für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“. <sup>114</sup> Es gehe dem steuerbegünstigten Gesellschafter dann nicht mehr allein um die Maximierung seines Beteiligungserlöses, sondern um sein marktstrategisches Interesse.

Dafür soll eine Einflussnahme lediglich im Rahmen der gesetzlich zugewiesenen Gesellschafterrechte und -pflichten allerdings nicht ausreichen. Auch eine Mehrheitsbeteiligung<sup>115</sup> oder sogar hundertprozentige Beteiligung der gemeinnützigen Stiftung an einer nicht steuerbegünstigten Tochter-GmbH begründet keine Vermutung der Einflussnahme.<sup>116</sup> Vielmehr muss die gemeinnützige Stiftung aktiv in die tatsächliche Geschäftsführung bzw. in das Tagesgeschäft der GmbH eingreifen<sup>117</sup>, und das auch in erheblichem Maße. Es findet also eine Einzelfallbetrachtung statt.<sup>118</sup> Die Einflussnahme ist im Zweifel darzulegen, etwa durch Protokolle, schriftliche Weisungen, sonstige Schriftstücke oder Zeugen.

Die herrschende Auffassung ist nicht unumstritten. So wird mit Blick auf die Praxis und unter Bezug auf die §§ 15 ff. AktG vertreten, dass eine Mehrheitsbeteiligung grundsätzlich zur Abhängigkeit der Tochtergesellschaft führe und daraus die – widerlegbare – Vermutung der einheitlichen Leitung und der damit entscheidenden Einflussnahme folge.<sup>119</sup> Und es gibt auch die gegenteilige Meinung,<sup>120</sup> wonach die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft selbst bei Einflussnahme keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen könne, da diese ja selbst steuerpflichtig ist. Die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung bestehe nur, wenn die gemeinnützige Stiftung ihren Steuervorteil an die Tochter-GmbH weitergebe.<sup>121</sup> Dafür bedeute die tatsächliche Einflussnahme nur ein widerlegbares Indiz.

111 BFH v. 21.5.1957, in: BStBl. III 1957, S. 251, zu einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreiten Genossenschaft.

112 BFH v. 30.6.1971, in: BStBl. II 1971, S. 753, zu einem Berufsverband; vgl. Orth, in: S&S RS 4/2010, S. 12.

113 Engelsing/Muth, in: DStR 2003, S. 917.

114 BFH v. 30.6.1971, in: BStBl. II 1971, S. 754; Lex, in: DB 1997, S. 350.

115 Engelsing/Muth, in: DStR 2003, S. 917; a. A. Arnold, in: DStR 2005, S. 583.

116 BFH v. 25.8.2010, in: NV 2011, S. 1313.

117 Übersicht bei Götz, in: StiftungsBrief 2009, S. 134.

118 M. w. N. Schleswig-Holsteinisches FG v. 11.5.2011, in: DStRE 2012, S. 230f.

119 Arnold, in: DStR 2005, S. 581.

120 Arnold, in: DStR 2005, S. 581.

121 Hüttemann 2018, Rn. 6.133.

105 Vgl. Eversberg, in: S&S RS 6/2005, S. 3.

106 Vgl. § 17 EStG.

107 Vgl. Eversberg, in: S&S RS 6/2005, S. 4.

108 BFH v. 30.6.1971, in: BStBl. II 1971, S. 753f.; BFH v. 27.3.2001, in: NZG 2002, S. 490.

109 Buchna u. a. 2010, S. 295; Eggers, in: DStR 2007, S. 464; Engelsing/Muth, in: DStR 2003, S. 917; Mueller-Thuns/Jehke, in: DStR 2010, S. 906; Schauhoff 2010, S. 365. Vgl. auch Meinung, in: DStR 2006, S. 352.

110 Nr. 3 Sätze 3, 4 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO; vgl. R 16 Abs. 5 KStR, R 8 Abs. 5 KStR für steuerbefreite Berufsverbände.

## Rote Seiten

Zur laufenden Geschäftsführung gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören.<sup>122</sup> Darunter fallen z. B. Planungsaufgaben, gesetzlich zugewiesene Aufgaben eines Geschäftsführers bzw. die Vorbereitung und Abwicklung der täglichen Geschäfte. Zustimmungspflichtige und ungewöhnliche Geschäfte wie z. B. der Erwerb von Beteiligungen, Verkäufe bedeutsamer Grundstücke oder die Einführung neuer Produktgruppen gehen über das Tagesgeschäft hinaus.<sup>123</sup> Gleiches gilt für die Einflussnahme auf die grundsätzlichen Strukturen der Geschäftsführung, z. B. unternehmerische Planung, die (Ab)Berufung der Geschäftsführung, der Erlass von Geschäftsordnungen oder die Ausübung von Informationsrechten.

Es sind vier Fallgruppen der aktiven Einflussnahme auf die tatsächliche Geschäftsführung herausgearbeitet worden.<sup>124</sup> Dabei ist die Intensität der Zuordnung umstritten. Manche sehen in den Fallgruppen klare Entscheidungsvorgaben, andere nur Indizien.

### 1.2.2.2.1 Personalunion

Die gemeinnützige Stiftung nimmt auf die laufende Geschäftsführung der nicht gemeinnützigen Tochter-GmbH Einfluss, wenn die Geschäftsführung der Tochter-GmbH und Vorstand oder Geschäftsführung der Mutter-Stiftung mit derselben Person besetzt sind, d. h. Personenidentität vorliegt.<sup>125</sup> Eine Aufteilung der Entscheidungen und der Abwicklung des Tagesgeschäfts ist dann zwischen Mutter und Tochter schwer bis gar nicht möglich, jedenfalls nicht eindeutig bestimmbar. Es muss von einem Abhängigkeitsverhältnis der Geschäftsführung der Tochter-GmbH von den Organen der Stiftung, von einer „untrennbaren Vermischung der Tätigkeitssphären“<sup>126</sup> ausgegangen werden.

Eine solche Personenidentität liegt nach einer neueren Entscheidung allerdings bei nur partieller Personenidentität nicht vor, wenn etwa der Vorstand der Stiftung zugleich einer der nicht allein vertretungsberechtigten Geschäftsführer der Tochter-GmbH ist. In einem solchen Fall fehlt es an einer von der Mitwirkung eines anderen Mitglieds des Vertretungsorgans unabhängigen Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH.<sup>127</sup>

### 1.2.2.2.2 Aufsichtsrat/Beirat

Verfügt die Tochtergesellschaft über einen weitgehend unabhängigen Aufsichtsrat bzw. Beirat und verzichtet der Stiftungsvorstand als Gesellschafter zugunsten dieser Gremien ausdrücklich auf sein Weisungsrecht, kann dies als fehlende Einflussnahme gewertet werden. Voraussetzung ist, dass sich die steuerbegünstigte Körper-

schaft nicht mehrheitlich im Aufsichtsrat bzw. Beirat durchsetzen kann.

### 1.2.2.2.3 Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung<sup>128</sup> wird in Fällen begründet, in denen die gemeinnützige Stiftung („Besitzunternehmen“) der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft („Betriebsunternehmen“) wesentliche Betriebsgrundlagen überlässt (sachliche Verflechtung) und eine personelle Verflechtung zwischen ihnen entsteht.<sup>129</sup>

Wenn sich beide Unternehmen auf einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen stützen, ist eine personelle Verflechtung anzunehmen. Dies wird beim Vorliegen von Beherrschungsidentität angenommen, wenn also aus vertraglichen, gesellschaftsrechtlichen oder auch faktischen Gründen die Mutter beim Tochterunternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.<sup>130</sup> Personelle Verflechtung liegt z. B. vor, wenn die gemeinnützige Stiftung über die Mehrheit von Anteilen und Stimmrechten verfügt und so das Unternehmen mittelbar beherrscht.<sup>131</sup> Nach der Rechtsprechung reicht es auch aus, wenn die Stiftung in der Geschäftserversammlung in Form von Beschlüssen der Geschäftsführung Einzelweisungen in allen Fragen der laufenden Geschäftsführung erteilen kann.<sup>132</sup> Auf die konkrete Besetzung der Gremien kommt es dann nicht mehr an.

Eine sachliche Verflechtung liegt vor, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage – etwa Immobilien oder Markenrechte – an die Tochtergesellschaft zur Nutzung überlassen wurde,<sup>133</sup> sei es entgeltlich oder leihweise.<sup>134</sup> Die Beurteilung der Bedeutsamkeit erfolgt aus der Sicht der nutzenden Betriebsgesellschaft. Von einer wesentlichen Betriebsgrundlage ist auszugehen, wenn sie im funktionalen Sinne bedeutsam ist, d. h. ein Wirtschaftsgut mit erheblichem Gewicht für den Betriebsablauf darstellt, mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig ist oder dem Betrieb das Gepräge gibt.<sup>135</sup> Die früher strengeren Anforderungen sind durch die neuere Rechtsprechung gelockert worden. Daher bildet bereits ein Verwaltungsgebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet, selbst wenn es

128 Das Rechtsinstitut wird zurückgeführt auf eine Ansprache des Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt, die er am 23.10.1936 auf der Jahrestagung der Akademie für Deutsches Recht zur „Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung“ hielt. Danach könne nicht mehr geduldet werden, wenn durch eine Aufspaltung in eine Betriebskapitalgesellschaft und eine Besitzpersonengesellschaft durch Abzüge der Pachtzinsen und Geschäftsführergehälter die Gewerbesteuer geschmälert werde; vgl. Boedicker, in: ZSt 2006, S. 134.

129 BFH v. 8.11.1971, in: BStBl. II 1972, S. 63.

130 Boedicker, in: S&S 3/2006, S. 24.

131 BFH v. 25.8.2010, in: NV 2011, S. 1313; BFH v. 16.6.1982, in: BStBl. II 1982, S. 662; BFH v. 9.9.2011, in: DStR 2011, S. 2236; kritisch Stoschek/Sommerfeld, in: DStR 2012, S. 215 ff.

132 BFH v. 21.5.1997, in: NV 1997, S. 825; Boedicker, in: ZSt 2006, S. 136.

133 BFH v. 25.8.2010, in: NV 2011, S. 1313

134 BFH v. 24.4.1991, in: BStBl. II 1991, S. 713 f.

135 BFH v. 7.4.2010, in: DStR 2010, S. 1518; BFH v. 24.8.1989, in: BStBl. II 1989, S. 10115; BFH v. 19.1.1983, in: BStBl. II 1983, S. 312.

122 BFH v. 7.12.1994, in: BStBl. II 1995, S. 175; BFH v. 3.7.1997, in: BStBl. II 1998, S. 86; Lex, in: DB 1997, S. 351.

123 Ausführlich Lex, in: DB 1997, S. 351.

124 Augsten, in: ZStV 2012, S. 21.

125 Zurückhaltend FG Köln v. 15.7.2009, in: EFG 2010, S. 350; Lex, in: DB 1997, S. 350.

126 Schauhoff 2010, S. 367.

127 BFH v. 25.8.2010, in: NV 2011, S. 1313.



müheles substituierbar ist.<sup>136</sup> Auch immaterielle Wirtschaftsgüter, etwa der Geschäftswert<sup>137</sup>, die für den Betrieb wesentlich sind, können eine Betriebsaufspaltung begründen.

Dagegen gilt nach der Rechtsprechung eine Namensidentität zwischen Mutter und Tochter nicht unbedingt als Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen.<sup>138</sup> Hat die gemeinnützige Stiftung bei der Bestimmung der Firma der Tochter-GmbH einen Namen gewählt, der dem ihren entspricht, hat sie den personenrechtlichen Bezug zu ihrem Namen aufgehoben. Die GmbH führt ihn mit ihrer Entstehung aus eigenem Recht. Die Stiftung könnte ihr das Auftreten unter ihrer Firma selbst dann nicht untersagen, wenn sie ihre Gesellschafterstellung aufgegeben hätte. Anders ist es nur, wenn das Recht zur Führung des Namens zeitlich begrenzt oder ihr nur bis auf Widerruf erlaubt wurde oder wenn der Name als Marke Verkehrsgeltung hat und der Markenschutz in der Stiftung entstanden ist.

Auch ein Zusammenhang zwischen Unternehmenszweck der GmbH und Stiftungszweck bedeutet nicht unbedingt die Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen: In den verbreiteten Fällen, wo zur Vermeidung von Gefahren für die Steuerbegünstigung steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine GmbH eingebracht werden, erhält diese ihre Aufgabe als eigenen Unternehmensgegenstand gesellschaftsvertraglich zugewiesen.

Liegt ein Betriebsaufspaltungsfall vor, werden die Wirtschaftsgüter, die die wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, sowie die Beteiligung an der Tochter-GmbH zum Betriebsvermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der gemeinnützigen Stiftung gezählt. Die Gewinnausschüttungen aus der Betriebs-GmbH und die Pachtzahlungen für die Nutzung der wesentlichen Betriebsgrundlage werden bei ihr als steuerpflichtige Betriebseinnahmen erfasst.<sup>139</sup>

#### 1.2.2.2.4 Enge wirtschaftliche Verflechtung

Wenn zwischen der steuerbegünstigten Stiftung und der GmbH ein Organschaftsverhältnis besteht, liegt eine Eingliederung in das Unternehmen vor. Grundsätzlich kann dann auch der Fall einer Beeinflussung der tatsächlichen Geschäftsführung vorliegen. Allerdings ist das Merkmal der tatsächlichen entscheidenden Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung enger gefasst als die Anforderung an die organisatorische Eingliederung i. S. d. umsatzsteuerlichen Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ist ausreichend, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird.<sup>140</sup> Die einfache Personalunion reicht nicht.

In einem Urteil aus dem Jahr 2010 hat der BFH nebenbei angeführt, dass eine Zurechnung der Beteiligung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auch dann in Betracht

komme, wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer konzern- und geschäftsleitenden Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt.<sup>141</sup>

#### 1.2.2.3 Rückausnahme: Rein vermögensverwaltende Tätigkeit

Erbringt die Tochter-GmbH keine eigene operative Geschäftstätigkeit, erzielt sie also ihrerseits nur Erträge aus Vermögensanlage, Vermietung und Verpachtung, ist sie also rein vermögensverwaltend tätig, ist der zuvor beschriebene entscheidende tatsächliche Einfluss auf deren Geschäftsführung indes unschädlich. Es wird dann kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angenommen; vielmehr werden die Erträge dann auch der steuerfreien Vermögensverwaltung zugeordnet.<sup>142</sup>

#### 1.2.3 Veräußerung der Beteiligung

Hält die Stiftung die Beteiligung an der GmbH nicht im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, bleibt der Veräußerungsgewinn steuerfrei.<sup>143</sup> Er erhöht dann als Umschichtungsgewinn das Grundstockvermögen oder die Umschichtungsrücklage, wenn eine solche gebildet wird.

## 2. Die gemeinnützige Tochter-GmbH

### 2.1 Gemeinnützigkeitsrechtliche Zuordnung der Beteiligung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Beteiligung einer steuerbegünstigten Stiftung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen (vgl. § 14 Satz 3 AO<sup>144</sup>).

Mit dem Argument, die Beteiligung erfolge regelmäßig nicht in Erwartung einer angemessenen Eigenkapitalrendite, sondern zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke wird indes vertreten, dass die Beteiligung eher der ideellen bzw. der Zweckbetriebssphäre zuzuordnen sei.<sup>145</sup> Damit könnten für den Erwerb solcher Beteiligungen auch zeitnah verwendungspflichtige Mittel eingesetzt werden (vgl. so jetzt auch § 58 Nr. 3 AO, sog. Endowment).

Je nach Zuordnung wäre jedenfalls bei Abgabe der Gesellschaftsanteile der Erlös wieder der Sphäre zuzuführen, aus der die Beteiligung seinerzeit finanziert wurde, also i. d. R. dem Grundstockvermögen oder der freien Rücklage.

### 2.2 Abgabe der Beteiligung

Gesellschaftsrechtlich ist die Stiftung frei (§ 91 GmbHG), ganz oder teilweise über ihre Anteile an ihrer gGmbH zu verfügen und sich auch von ihnen zu trennen. Schuldrechtlich erfolgt die Übertragung vor allem durch Verkauf oder Schenkung, dinglich durch Abtretung. Beide Geschäfte bedürfen der notariellen Beurkundung. Eine Vinkulierungsvorschrift im Gesellschaftsvertrag ist nicht

136 BFH v. 23.5.2000, in: BStBl. II 2000, S. 622; Schauhoff 2010, S. 365.

137 BFH v. 14.1.1998, in: DB 1998, S. 1262 ff.

138 BFH v. 25.8.2010, in: NV 2011, S. 1313.

139 Vgl. dazu auch Jost, in: DB 2007, S. 1664 ff.

140 Vgl. Fritz 2003, S. 121.

141 BFH v. 25.8.2010, in: NV 2011, S. 1313.

142 Nr. 3 Satz 5 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO.

143 Schindler, in: DB 2001, S. 448 ff.

144 Nr. 3 Satz 4, 7 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO.

145 Vgl. Hüttemann 2018, Rn. 5.171 m. w. N.

## Rote Seiten

hinderlich, wenn die Stiftung Alleingeschafterin ist. Soll nur ein Teil der Beteiligung übertragen werden, bedarf es ggf. der Teilung des bisher einzigen Geschäftsanteils.

Stiftungsrechtlich bestehen keine Einschränkungen, wenn die Stiftung nach ihrer Satzung nicht zum Halten der Beteiligung verpflichtet ist. Problematisch könnte aber eine Schenkung sein, wenn der Geschäftsanteil Teil des Grundstockvermögens ist, das nach der Satzung in seinem Bestand dauernd und ungeschmälert zu erhalten ist.

Steuerrechtlich kommt eine Schenkung nur an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft in Betracht (§ 58 Nr. 1, 2 AO). Die Schenkung an einen steuerpflichtigen Erwerber, z. B. den Geschäftsführer, wäre als Verstoß gegen verschiedene gemeinnützigkeitsrechtliche Prinzipien (insb. das Begünstigungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO oder das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO) zu werten und könnte zu Sanktionen, insb. zum Entzug der Steuerbegünstigung führen.

Wie die Veräußerung von Anteilen an einer gGmbH zu beurteilen ist, wird intensiv diskutiert.<sup>146</sup> Allerdings geht es dabei vorrangig um die Frage, ob ein steuerpflichtiger Anteilseigner die Beteiligung zu einem höheren Preis als dem Nominalwert der Anteile veräußern darf. Hierzu wird mit § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO argumentiert, wonach der Gesellschafter keine Gewinnanteile oder sonstigen Zuwendungen und bei Ausscheiden nicht mehr als die eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert geleisteter Sacheinlagen (zurück) erhalten darf. Dabei würde ein höherer Kaufpreis die Gemeinnützigkeit der gGmbH an sich gar nicht berühren, da sie in ihrer Integrität und Vermögenssphäre durch den Veräußerungsvorgang nicht berührt scheint. Der Veräußerer bekommt ja keine Zahlung von der gGmbH „zurück“ (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO). Gegen dieses Verständnis wird indes argumentiert, dass auch Wertsteigerungen innerhalb der gGmbH für gemeinnützige Zwecke gebunden werden sollen. Ein höherer Kaufpreis aber würde nur wegen höherer Rücklagen bzw. stiller Reserven gezahlt. Damit soll eine Veräußerung der Beteiligung über dem Buchwert ausgeschlossen sein, da sie eine „Umgehung“ des Gewinnausschüttungsverbotes darstellt. Veräußert also ein steuerpflichtiger Anteilseigner seine Anteile an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft, liegt regelmäßig eine Mittelfehlverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO vor, wenn der Veräußerungspreis über dem Wert der eingezahlten Kapitalanteile und dem gemeinen Wert der Sacheinlagen der Anteile liegt.<sup>147</sup>

Offen bleibt die Frage, zu welchem Preis ein steuerbegünstigter Anteilseigner, wie z. B. eine gemeinnützige Stiftung, seine Anteile an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft übertragen darf. Jedenfalls bei Veräußerung an einen steuerpflichtigen Erwerber ist es wegen des Begünstigungsverbotes schädlich, wenn die Stiftung den Anteil zu einem Preis veräußern würde, der unter dem Buchwert läge, wenn der Verkehrswert höher liegt. Bei einem steuerbegünstigten Erwerber kommt es auf den Einzel-

fall an (z. B. Zweckidentität, Bestandserhaltungsgrundsatz). Für den Fall, dass der Veräußerungspreis über dem Wert der eingezahlten Kapitalanteile und dem gemeinen Wert der Sacheinlagen der Anteile läge, gilt zunächst, dass das Gewinnausschüttungsverbot für die Stiftung wegen § 58 Nr. 1 bzw. 2 AO nicht gilt; so darf sie unbeschadet des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO Mittel aus der GmbH erhalten. Für sie hat damit auch die Wertsteigerung der gGmbH, also der Rücklagen bzw. stillen Reserven, einen wirtschaftlichen Wert, den sie auch realisieren könnte. Konsequenterweise müsste wegen des Begünstigungsverbotes bei einem steuerpflichtigen Erwerber auch die Realisierung dieser Wertsteigerung durch einen erhöhten Kaufpreis erfolgen. Wird ein höherer Preis erzielt, handelt es sich um einen Umschichtungsgewinn der Stiftung, der je nach Satzungsbestimmung ganz oder teilweise zur Verwirklichung des Stiftungszwecks verwendet oder einer Umschichtungsrücklage zugeführt werden kann, die zugunsten der Mittel oder des Vermögens aufgelöst werden darf. Bei der Preisbildung ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Wertsteigerung für den steuerpflichtigen Erwerber einen geringeren Nutzen hat, weil dieser sie nur um den Preis eines vorherigen Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit (mit einer zehnjährigen Nachversteuerung) umsetzen kann. Wenn der Erwerber diese Ausstiegsentscheidung nicht alleine treffen kann, ist diese Möglichkeit aber eher fernliegend. Insofern und auch wegen des wegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO fehlenden Gewinnausschüttungsverbotes sollte es vertretbar sein, die Anteilsübertragung zum Buchwert vorzunehmen. Gleichwohl bleibt ein Störgefühl, wenn ein steuerpflichtiger Erwerber von einer steuerbegünstigten Stiftung eine Sache zu einem Preis weit unter dem Substanzwert erwirbt. Um Sicherheit zu erhalten, könnte eine Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt stattfinden, ggf. durch Erteilung einer verbindlichen Auskunft.

## IV. Kurz & knapp

Die gemeinnützige GmbH (gGmbH) als steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft zur Verfolgung gemeinwohlorientierter Zwecke ist insb. dann eine interessante Rechtsformalternative zu Stiftung und Verein, wenn eine wirtschaftlich oder betrieblich ausgerichtete Tätigkeit bezweckt werden soll. Sie ist auf die Beteiligung nur weniger Personen angelegt, wobei diese nicht unbedingt an der Geschäftsführung, aber aufgrund ihrer Kapitalbeteiligung an der Ausübung von Kontrollrechten interessiert sind. Angesichts der Ökonomisierung des Dritten Sektors sowie eines steigenden Wettbewerbsdrucks wird die gemeinnützige GmbH zur Lösung struktureller und wirtschaftlicher Probleme eingesetzt. Speziell die Stiftungs-GmbH kann ein Substitut für die Stiftung sein; sie kann aber nicht die besonderen steuerlichen Vorteile und stiftungsinhärente Stabilität in Anspruch nehmen.

Bei Gründung und Betrieb der gemeinnützigen GmbH sind die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben des GmbHG und die steuerlichen Beschränkungen der §§ 51 ff. AO in besonderer Weise zu beachten und zu harmonisieren. Auch wenn die ideelle Zielsetzung zu keiner gesellschaftsrechtlichen Sonderbehandlung der GmbH führt, bestehen insb.

<sup>146</sup> Vgl. Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 81, 212 ff.

<sup>147</sup> BFH v. 12.10.2010, in: DStR 2011, S. 20.

Auswirkungen auf die Rechte der Gesellschafter, deren Vermögensrechte stark eingeschränkt sind.

Gemeinnützigen Organisationen mit komplexen Strukturen bietet sich mit der Ausgliederung von wirtschaftlichen (Zweck)Betrieben in steuerbegünstigte oder nicht steuerbegünstigte Tochter-GmbHs eine Möglichkeit, Risiken zu begrenzen und eine flexiblere und den jeweiligen Rahmenbedingungen angepasste Struktur für die Leistungserbringung zu schaffen. Sind mehrere (gemeinnützige) GmbHs vorhanden, kann die Entwicklung einer Konzern- bzw. Holding-Struktur sinnvoll sein. Bei diesen Varianten sind komplexe gesellschafts- und steuerrechtliche Fragestellungen zu bedenken.

## Zum Thema

**Arnold, Arnd:** Gemeinnützigkeit von Vereinen und Beteiligung an Gesellschaften, in: DStR 2005, S. 581–585

**Augsten, Ursula:** Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften an Kapital- und Personengesellschaften, in: ZStV 2012, S. 21–25

**Boedicker, Frank:** Gemeinnützige Betriebsaufspaltung: Betriebsaufspaltung unter Beteiligung steuerbegünstigter Körperschaften, in: NWB 2007, S. 1927–1934

**Boedicker, Frank:** Betriebsaufspaltung bei steuerbegünstigten Körperschaften, in: ZSt 2006, S. 134–138

**Buchna, Johannes/Seeger, Andreas/Brox, Wilhelm:** Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften – steuerliche Spendenbehandlung, 10. Aufl. 2010

**Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.):** Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen, 2014

**Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.):** Möglichkeiten und Grenzen der Unternehmensorientierung von Stiftungen (Forum Deutscher Stiftungen 17), 2002

**Döring, Steffen/Fischer, Matthias:** Steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am Beispiel eines Krankenhauskonzerns, in: DB 2007, S. 1831–1836

**Drooge, Michael:** Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010

**Eggers, Winfried:** Die Besteuerung der Berufsverbände, in: DStR 2007, S. 461–467

**Engelsing, Lutz/Muth, Jochen:** Gewinntransfers an steuerbefreite Trägerkörperschaften – der neue Einkommenstatbestand am Beispiel von Berufsverbänden, in: DStR 2003, S. 917

**Fritz, Thomas:** Aufnahme, Strukturwandel und Beendigung wirtschaftlicher Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften: Verein – Stiftung – GmbH, 2003

**Gietz, Ulf/Sommerfeld, Dirk:** Zulässigkeit von Gewinnausschüttungen steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften, in: BB 2001, S. 1501–1506

**Götz, Helmut:** Kapitalbeteiligungen in der Vermögensverwaltung, in: Stiftungsbrief 2009, S. 132–135

**Graffe, Ingo:** Der neue AO-Anwendungserlass im Gemeinnützigkeitsrecht, in: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/Hellmig, Gerd/Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.): Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jg. 2012, S. 139–153

**Gummert, Hans:** Die Stiftung als Mittel der Unternehmensnachfolge, in: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/Hellmig, Gerd/Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.): Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jg. 2012, S. 75–124

**Hackenberg, Helga/Empter, Stefan (Hrsg.):** Social Entrepreneurship – Social Business: Für die Gesellschaft etwas unternehmen, 2011

**Horn, Diana:** Die gemeinnützige GmbH vor dem Hintergrund des Steuer- und Gesellschaftsrechts, 2008

**Hüttemann, Rainer:** Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018

**Hüttemann, Rainer:** Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, in: DB 2000, S. 1584–1592

**Jost, Werner:** Ausgewählte Aspekte der gemeinnützigen GmbH, in: Poll, Jens (Hrsg.): Das Handels- und Steuerrecht auf dem Weg ins 21. Jahrhundert. Festschrift für Dr. iur. Dr. rer. pol. Herbert Brönnner zum 70. Geburtstag, 2000, S. 179–214

**Jost, Werner:** Betriebsaufspaltung im steuerfreien Bereich gemeinnütziger Körperschaften – Auswirkungen des BFH-Urteils vom 29.3.2006 – X R 59/00, in: DB 2007, S. 1664–1669

**Klüger, Lisa:** Die gemeinnützige Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) – Modell mit Zukunft?, 2015

**Klumpen-Neusel, Claudia:** Beteiligungserträge: steuerpflichtige Erträge aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb?, in: Stiftungsbrief 2011, S. 205–209

**Koch, Christian/von Holt, Thomas:** Verein oder GmbH? Zur Ansiedlung wirtschaftlicher Aktivitäten bei Verbänden, 2003, unter: [www.socialnet.de/materialien/24.php](http://www.socialnet.de/materialien/24.php)

**Kornblum, Udo:** Bundesweite Rechtstatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, in: GmbHR 2016, S. 691–701

**Kraft, Gerhard:** Praxiskonsequenzen der Klärung von Grundsatzfragen durch die jüngere BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung bei Stiftungen, in: ZStV 2011, S. 201–205

**Lex, Peter:** Die Mehrheitsbeteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft: Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?, in: DB 1997, S. 349–352

**Maecenata Institut (Hrsg.):** 6. Forschungsbericht. Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013, Opusculum Nr. 66, 2013

**Mecking, Christoph:** FG Düsseldorf: Satzungsmäßige Verankerung der Selbstlosigkeit ist zwingend, in: Stiftungsbrief 2020, S. 28–32

**Mecking, Christoph:** Das Recht der Vergütung, in: Sandberg, Berit (Hrsg.): Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt. Die Vergütungsstudie 2014 (Personalmanagement in Stiftungen 4), 2015, S. 19–48

**Mecking, Christoph:** Facts and Figures: Rechtstatsachen zu Stiftern und Stiftungen in Deutschland, in: Werner, Olaf/Saenger, Ingo/Fischer, Christian (Hrsg.): Die Stiftung: Recht, Steuern, Wirtschaft, 2. Aufl. 2019, S. 130–166

**Mecking, Christoph:** Die steuerliche Mustersatzung für Stiftungen, in: Küstermann, Burkhard/Martin, Jörg/Theuffel-Werhahn, Berthold (Hrsg.): StiftungsManager, 56. Erg.-Lfg., 2018, 6.4

**Mecking, Christoph:** Die gemeinnützige GmbH, in: Küstermann, Burkhard/Martin, Jörg/Theuffel-Werhahn, Berthold (Hrsg.): StiftungsManager, 43. Erg.-Lfg., 2015, 5.8

**Mecking, Christoph:** Rechtsformen gemeinnütziger Organisationen, in: Fundraising Akademie (Hrsg.): Fundraising. Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 5. Aufl. 2016, S. 899–914

**Mecking, Christoph:** Gemeinnützige Stiftungen und nicht gemeinnützige Tochter-GmbHs, in: Andrick, Bernd/Gantenbrink, Matthias/Hellmig, Gerd/Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.): Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 6. Jg. 2012, S. 125–136

**Meining, Steffen:** Beteiligungen steuerbefreier Berufsverbände an Kapitalgesellschaften, in: DStR 2006, S. 352–355

**Mueller-Thuns, Thomas/Jehke, Christian:** Gefährdung der Steuerbefreiung von Berufsverbänden gemäß § 5 Abs. Nr. 5 KStG durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften, in: DStR 2010, S. 905–910

**Oberbeck, Petra/Winheller, Stefan:** Die gemeinnützige Unternehmergesellschaft: Die Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG als Stolperstein?, in: DStR 2009, S. 516–519

**Penné-Goebel, Heike:** Steuerlicher Leitfaden für gemeinnützige Unternehmen, 2006

**Priemer, Jana/Bischoff, Antje/Hohendanner, Christian/Krebstakies, Ralf/Rump, Boris/Schmitt, Wolfgang:** Organisierte Zivilgesellschaft, in: Krimmer, Holger (Hrsg.): Datenreport Zivilgesellschaft (Bürgergesellschaft und Demokratie), 2019, S. 7–54

**Priester, Hans-Joachim/Mayer, Dieter (Hrsg.):** Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3: Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 5. Aufl. 2018

**Prinz, Ulrich/Winkeljohann, Norbert (Hrsg.):** Beck'sches Handbuch der GmbH: Gesellschaftsrecht – Steuerrecht, 5. Aufl. 2014

**Rath, Peter (Red.):** BBE-Studie GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2014, 2013

## Rote Seiten

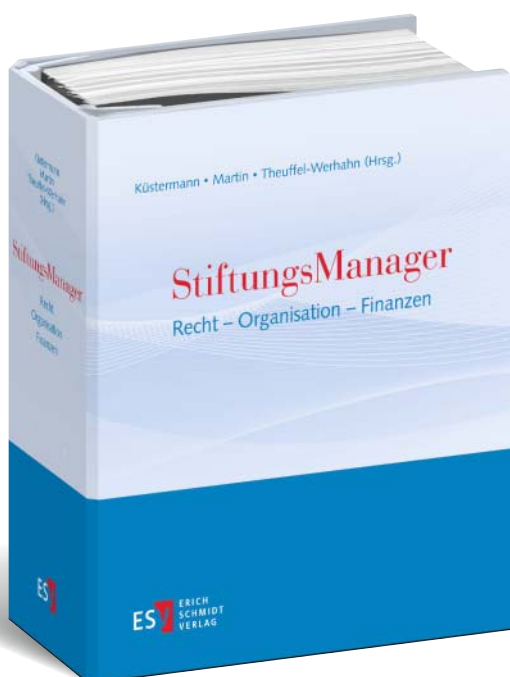
- Rawert, Peter:** Bürgerliches Recht – Allgemeiner Teil (Vereine, Stiftungen, Vollmachten), in: Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, 10. Aufl. 2010, S. 1–115
- Riehmer, Klaus:** Körperschaften als Stiftungsorganisationen. Eine Untersuchung stiftungsartiger Körperschaften in Deutschland, England und den USA (Schriftenreihe zum Stiftungswesen 17), 1993
- Römermann, Volker** (Hrsg.): Münchener Anwalts-Handbuch GmbH-Recht, 2014
- Rösner, Fabian:** Die Konzernierung einer Stiftung und ihr Einfluss auf die Pflichten des Stiftungsvorstands (Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft N. F. 15), 2012
- Sandberg, Berit/Mecking, Christoph:** Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in Stiftungen: Die Ergebnisse der Vergütungsstudie 2007, 2008
- Schauhoff, Stephan** (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein Stiftung GmbH, 3. Aufl. 2010
- Schauhoff, Stephan:** Der zulässige Umfang wirtschaftlicher Betätigung von Stiftungen, in: Andrick, Bernd/Hellmig, Gerd/Janitzki, Axel/Muscheler, Karlheinz/Schewe, Markus (Hrsg.): Die Stiftung. Jahreshefte zum Stiftungswesen, 3. Jg. 2009, S. 122–131
- Schindler, Ambros:** Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf steuerbefreite Körperschaften, in: DB 2001, S. 448–451
- Schmidt, Marika/Fritz, Thomas:** Besteuerung stiller Reserven bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften, in: DB 2002, S. 2509–2513
- Schoberer, Josef:** Die „Stifter“ GmbH (gGmbH) als Ersatzform der selbstständigen, gemeinnützigen Stiftung, 2008
- Schotenroehr, Harald:** Kooperation von Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften in Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts – Relevanz der BFH-Entscheidung I R 60/10 vom 25.5.2011?, in: DStR 2012, S. 14–17
- Schröder, Friedrich:** Die steuerpflichtige und steuerbegünstigte GmbH im Gemeinnützigkeitsrecht, in: DStR 2008, S. 1069–1077
- Stock, R Emmert A.:** Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, in: NZG 2001, S. 440–448
- Stoschek, Uwe/Sommerfeld, Dirk:** Betriebsaufspaltung – Durchgriffsverbot (nur) auf der Seite des Besitzunternehmens?, in: DStR 2012, S. 215–218
- Ullrich, Benjamin D.:** Zielkonflikte in gemeinnützigen GmbHs – strukturell niedrigerer Schutz der Gläubiger gemeinnütziger GmbHs, in: Milberg, Henning-Uwe/Priller, Eckhard/Ullrich, Benjamin D./Uhl, Matthias/Seelig, Janne (Hrsg.): Non Profit Law Yearbook 2011/2012, S. 115–146
- Ullrich, Benjamin D.:** Praxisfragen der gesetzlichen Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften, in: DStR 2009, S. 2471–2473
- von Campenhausen, Axel Frhr./Richter, Andreas** (Hrsg.): Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014
- von Holt, Thomas/Koch, Christian:** Gemeinnützige GmbH, 3. Aufl. 2015
- von Holt, Thomas/Koch, Christian:** Nonprofit Governance in der Wohlfahrtspflege – zeitgemäße Strukturen am Beispiel der gemeinnützigen GmbH, in: DStR 2009, S. 2492–2495
- Wachter, Thomas** (Hrsg.): Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, 2014
- Wachter, Thomas:** Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften an gewerblich geprägten Personengesellschaften, in: ZEV 2011, S. 554–556
- Wachter, Thomas:** Kein Spendenabzug bei Zuwendungen an eine Vorstiftung. Zugleich Besprechung von FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 4.6.2009 (I K 156/04), in: DStR 2009, S. 2469–2470
- Weidmann, Christina/Kohlhepp, Ralf:** Die gemeinnützige GmbH. Errichtung und Besteuerung einer gGmbH, 3. Aufl. 2014
- Weisheit, Martina:** Zur Abfärbewirkung bei Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer Personengesellschaft, in: DB 2012, S. 142–144
- Werner, Olaf:** Perpetuierung einer GmbH durch Stiftungsträgerschaft, in: GmbHR 2003, S. 331–340
- in Stiftung&Sponsoring**
- Boedicker, Frank:** Betriebsaufspaltung: Grundsätze bei steuerbegünstigten Körperschaften, S&S 3/2006, S. 24 f., www.susdigital.de/SuS.03.2006.024
- Droß, Patrick J./Priller, Eckhard:** Ökonomisierung im Dritten Sektor. Ergebnisse einer Organisationsbefragung, S&S 3/2012, S. 28 f., www.susdigital.de/SuS.03.2012.028
- Eversberg, Horst:** Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen bei Beteiligung an Kapital- und Personengesellschaften, S&S RS 6/2005
- Eversberg, Horst:** Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb – besondere Problemstellungen, S&S RS 5/2001
- Hüttemann, Rainer:** Der neue Anwendungserlass zu den §§ 51–68 AO, S&S RS 1/2012, www.susdigital.de/SuS.01.2012.048
- Kaufmann, Michael/Schmitz-Herscheidt, Fabian:** Aktuelle umsatzsteuerliche Fragen gemeinnütziger Einrichtungen. Zuschüsse – Organschaft – Zweckbetrieb, S&S RS 1/2009, www.susdigital.de/SuS.01.2009.048
- Klöttschen, Gert/Muth, Jochen Johannes/Krumpen, Katharina/Heun, Volkmar:** Stiftung und Umsatzsteuer (Teil 1). Allgemeines zur Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Stiftungen, S&S RS 5/2013, www.susdigital.de/SuS.05.2013.055
- Langnickel, Hans:** Wer führt? Kooperation zwischen ehrenamtlichem Vorstand und hauptamtlicher Geschäftsführung, S&S 1/2008, S. 38 f., www.susdigital.de/SuS.01.2008.038
- Mecking, Christoph:** Abkehr vom Gepräge. Die Beteiligung an nur gewerblich geprägten Personengesellschaften ist steuerbefreit, S&S 6/2011, S. 34 f., www.susdigital.de/SuS.06.2011.036
- Mecking, Christoph:** Elektronisches Transparenzregister. Meldepflichten und Verwarnungsgelder für Stiftungen, S&S 2/2019, S. 40 f., www.susdigital.de/SuS.02.2019.040
- Nährlich, Stefan:** Einen sauberen Kurs steuern. Mehr erreichen durch Nonprofit-Governance, S&S 6/2008, S. 22 f., www.susdigital.de/SuS.06.2008.024
- Orth, Manfred:** Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S&S RS 4/2010, www.susdigital.de/SuS.04.2010.056
- Orth, Manfred:** Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, S&S RS 5/1999
- Ritter, Gabriele:** Compliance im Nonprofit-Bereich. Hilfreiche Unterstützung oder Modeerscheinung?, S&S RS 3/2014, www.susdigital.de/SuS.03.2014.051
- Ritter, Gabriele:** Venture Philanthropy, Social Entrepreneurship, Social Business. Eine Betrachtung aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts, S&S RS 2/2012, www.susdigital.de/SuS.02.2012.056
- Ritter, Gabriele/Marx, Katharina:** Europa und Nonprofits. (K)eine beherrschbare Rechtsmaterie?, S&S RS 2/2015, www.susdigital.de/SuS.02.2015.059
- Sandberg, Berit/Magdeburg, Volker:** Was leisten D&O-Versicherungen wirklich? Stiftungsspezifische Policen als Antwort auf typische Haftungsausschlüsse, S&S 3/2006, S. 32 f., www.susdigital.de/SuS.03.2006.032
- Schick, Stefan:** Umstrukturierung von Anstaltsträgerstiftungen – Ausgliederung, Outsourcing und Kooperation, S&S RS 6/2000
- Winheller, Stefan/Fein, Johannes:** Erfolgsmodell Gemeinnützige Unternehmensgesellschaft, S&S 1/2015, S. 38–40, www.susdigital.de/SuS.01.2015.038
- Wochner, Georg:** Rechtsformwahl von Nonprofit-Organisationen. Rechtsformvergleich Stiftung-Stiftungs-Verein-Stiftungs-GmbH, S&S RS 2/1999

### Der Autor



Dr. Christoph Mecking ist Rechtsanwalt in eigener Kanzlei, geschäftsführender Gesellschafter des Instituts für Stiftungsberatung und Herausgeber von Stiftung&Sponsoring; er berät u. a. bei der Gründung und Umstrukturierung gemeinnütziger Körperschaften, z. B. bei Caritas, Diakonie und anderen Einrichtungen der Wohlfahrtspflege.  
c.mecking@kanzlei-mecking.de  
www.stiftungsberatung.de

# Gekonnt stiften



## StiftungsManager Recht, Organisation, Finanzen

Herausgegeben von  
**Jörg Martin, Anja Stanitzke und  
Berthold Theuffel-Werhahn**

Loseblattwerk, 2.482 Seiten in 2 Ordnern,  
im Abonnement: Grundwerk € (D) 138,-  
ca. 4 Ergänzungslieferungen pro Jahr,  
ISBN 978-3-503-17878-0

Stiftungsrecht, Stiftungssteuerrecht, Vermögensanlage, Führung und Organisationsentwicklung: In der Stiftungsarbeit bewegen Sie sich in vielseitigen strategischen, operativen und juristischen Handlungsfeldern. Der **StiftungsManager** bietet Ihnen das Rüstzeug, um Stiftungen und Nonprofits in **organisatorischer, juristischer und finanzieller Hinsicht** erfolgreich zu gestalten.

## Kontinuierlich aktualisiert

Das Handbuch ist in seiner Form als **Loseblattwerk einzigartig**:

- ▶ **Erstklassige Autoren** garantieren hohe Kompetenz und praktische Relevanz aller Inhalte.
- ▶ Mit **kontinuierlich qualitätsgeprüftem Fachcontent** bleiben Sie zu allen wichtigen Entscheidungsbereichen im professionellen Stiftungsmanagement auf Kurs.
- ▶ Als **Standardwerk im Erich Schmidt Verlag** erscheint das Handbuch in einem der führenden deutschen Fachverlage für Recht, Wirtschaft und Steuern.

Online informieren und bestellen:

 [www.ESV.info/17878](http://www.ESV.info/17878)

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

*Auf Wissen vertrauen*

Bestellungen bitte an den Buchhandel oder: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG · Genthiner Str. 30 G · 10785 Berlin  
Tel. (030) 25 00 85-225 · Fax (030) 25 00 85-275 · [ESV@ESVmedien.de](mailto:ESV@ESVmedien.de) · [www.ESV.info](http://www.ESV.info)

## BISHER ERSCHIENEN IN DEN ROTEN SEITEN VON S&S (AUSZUG)

- 1|2002 **Rainer Hüttemann:** Neuere Entwicklungen des Spendenrechts  
2|2002 **Wolfgang Beywl / Bettina Henze / Susanne Mäder / Sandra Speer:** Evaluation in der Stiftungspraxis – Handreichung und Beispiele  
3|2002 **Ludwig Schüller:** Die Auswirkungen des KonTraG auf Stiftungen  
4|2002 **Alexandra Schmied:** Bürgerstiftungen in Deutschland  
5|2002 **Ulrike Kilian:** Zum Verhältnis zwischen Vorstand und fakultativem Stiftungsorgan (Beirat)  
6|2002 **Thomas Wächter:** Rechtliche Fragen bei der Anlage von Stiftungsvermögen  
1|2003 **Michaela Busch / Carl-Heinz Heuer:** Die österreichische Privatstiftung und die liechtensteinische Familienstiftung im Lichte des deutschen Steuerrechts  
2|2003 **Klaus Neuhoﬀ:** Grundsätze ordnungsmäßiger Stiftungsverwaltung. Versuch einer Stiftungs-Ethik  
3|2003 **Jürgen Weber:** Balanced Scorecard und Controlling – Neue Wege für Non-Profit-Organisationen (NPO) allgemein und Stiftungen im Speziellen  
4|2003 **Ursula Augsten / Oliver Schmidt:** Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung  
5|2003 **Rudolf Herfurth / Doreen Kirmse:** Die Stiftung öffentlichen Rechts  
6|2003 **Christian v. Oertzen / Thorsten Müller:** Die Familienstiftung nach Stiftungszivilrechts- und Unternehmenssteuerreform  
1|2004 **Evelyne Menges:** Fördernde Tätigkeiten von Non-Profit-Organisationen – Förderverein und Förderstiftung  
2|2004 **Thomas Fritz / Christian Gastl:** Grundsatz der Unmittelbarkeit und Zweckverfolgung mittels Hilfspersonen  
3|2004 **Peter Eichhorn / Jens Heiling / Brent Schanbacher:** Stiftungszweck und Rechenschaftslegung – Zur Legitimation und Ausgestaltung der Publizität gemeinnütziger Stiftungen  
4|2004 **Joachim Kayser / Andreas Richter / Jens Steinmüller:** Alternative Investments für Stiftungen  
5|2004 **Heribert Meffert:** Markenführung in Stiftungen – Beispiel Bertelsmann Stiftung  
6|2004 **Claus Koss:** Jahresabschlussanalyse bei Stiftungen  
1|2005 **Christian Koch / Thomas v. Holt:** Überlegungen zur verantwortungsvollen Führung von Stiftungen. Von der Corporate zur Nonprofit Governance  
2|2005 **Christoph Mecking:** Stiftungslandschaft in Deutschland. Das aktuelle Erscheinungsbild der deutschen Stiftungen  
3|2005 **Carl-Heinz Heuer / Friederike Ringe:** Die Fusion von Stiftungen  
4|2005 **Andreas Richter / Sebastian Sturm:** Das neue Stiftungsrecht in Bund und Ländern  
5|2005 **Andreas Kasper:** Sozialsponsoring im Zivil- und Steuerrecht  
6|2005 **Horst Eversberg:** Besteuerung gemeinnütziger Stiftungen bei Beteiligung an Kapital- und Personengesellschaften  
1|2006 **Linda Zurkinder-Erismann:** Foundation Governance – Selbstregulierung im Rahmen internationaler Herausforderungen und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung der Situation in der Schweiz  
2|2006 **Martin Wambach / Alexander Etterer:** Risikomanagement, Controlling und Prüfung  
3|2006 **Andreas Richter:** Insolvenz von Stiftungen. Handlungspflichten und Haftungsregeln  
4|2006 **Oliver Mensching / Stefan Strobl:** Grunderwerbsteuerrecht im Non-Profit-Bereich. Strategien bei Umwandlungsvorgängen  
5|2006 **Bettina Windau / Sigrud Meinhold-Henschel:** Evaluation in Stiftungen. Gegenwärtiger Stand und Empfehlungen für die Praxis  
6|2006 **Christoph Mecking / Magda Weger:** Stiftungsverwaltungen. Verbundstiftungsmodelle zwischen Stifterbetreuung und Mittelbeschaffung  
1|2007 **Jürgen Lampe:** Qualitätssicherung in der Verwaltung von Wertpapiervermögen. Das Spannungsfeld zwischen make or buy  
2|2007 **Christof Wörle-Himmel:** Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner. Rechtliche und steuerliche Aspekte  
3|2007 **Thomas Erdle / Michael Klein:** Die unabhängige Stiftungsverwaltung. Ansätze zur erfolgreichen Strukturierung von Vermögen, Mittelvergabe und Organisation einer gemeinnützigen Stiftungsorganisation  
4|2007 **Evelin Manteuffel:** Neuerungen im Spendenrecht. Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 06.07.2007 – Inkrafttreten rückwirkend zum Jahresbeginn nach erwarteter Zustimmung des Bundesrates am 21.09.2007  
5|2007 **Holger Backhaus-Maul / Sebastian Braun:** Gesellschaftliches Engagement von Unternehmen in Deutschland. Konzeptionelle Überlegungen und empirische Befunde  
6|2007 **Friedrich Schröder:** Rücklagen nach § 58 AO und zeitnahe Mittelverwendung. Grundsätze, Berechnungsverfahren und Scheinprobleme  
1|2008 **1998 – 2007:** 10 Jahre Stiftung&Sponsoring. Autorenverzeichnis – Artikelverzeichnis – Stichwortverzeichnis  
2|2008 **Andreas Richter / Anna Katharina Eichler / Hardy Fischer:** Unternehmensteuerreform, Erbschaftsteuerreform, Abgeltungsteuer. Auswirkungen der aktuellen Steuerreformen und Reformvorhaben auf Stifter und rechtsfähige Stiftungen  
3|2008 **Stefan Fritsche / Ulrike Kilian:** Nachfolge in Familienunternehmen durch Unternehmensträgerstiftungen. Möglichkeiten der Satzungsgestaltung  
4|2008 **Hans Lichtsteiner / Christoph Degen / Christoph Bärlocher:** Stiftungslandschaft Schweiz. Tatsachen und Recht  
5|2008 **Gabriele Ritter / Tilo Kurz:** Professionalisierung und Management im Krankenhaus. Aktuelle Themen zu Recht und Steuern  
6|2008 **Konstanze Frischen / Angela Lawaldt:** Social Entrepreneurship. Theorie und Praxis des Sozialunternehmertums  
1|2009 **Michael Kaufmann / Fabian Schmitz-Herscheidt:** Aktuelle umsatzsteuerliche Fragen gemeinnütziger Einrichtungen. Zuschüsse – Organisation – Zweckbetrieb  
2|2009 **Anette Brücher-Herpel:** Lotterierecht. Lotterien, Tombolas und Co., veranstaltet durch gemeinnützige Organisationen  
3|2009 **Dennis Lotter / Jerome Braun:** Mehrwerte für die Wirtschaft. Wie Unternehmen ihre Zukunftsfähigkeit sichern und gesellschaftlichen Wohlstand mehrten  
4|2009 **Gabriele Ritter:** Förderung des Sports. Zwischen ideellem und wirtschaftlichem Handeln  
5|2009 **Peter Theiner:** Stiftungszweck Völkerverständigung. Robert Bosch und die Robert Bosch Stiftung  
6|2009 **Karsten Timmer:** Gremienmanagement und Vorstandsarbeit. Die Arbeit von Stiftungsgremien effizient und effektiv gestalten  
1|2010 **Wolf Schmidt:** Der Stiftungsbericht. Strategische und praktische Herausforderungen  
2|2010 **Ingmar Ahl / Clemens Greve / Roland Kaehlbrandt:** Stiftungen in Frankfurt am Main. Mit einem Blick in die Rhein-Main-Region  
3|2010 **Angela Lawaldt / Christian Meyn:** Skalierung von Stiftungsprojekten. Clever investieren – Erfolgreiche Programme verbreiten  
4|2010 **Manfred Orth:** Aktuelle Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht  
5|2010 **Georg v. Schnurbein:** Dienstleistungsorientiertes Stiftungsmanagement. Systematisches und zielorientiertes Führungskonzept für Förderstiftungen

## Impressum

### Stiftung&Sponsoring

Das Magazin für Nonprofit-Management und -Marketing

Ausgabe 02.20 – April 2020  
Jahrgang: 23. (2020)

Erscheinungsweise: 6-mal jährlich  
www.stiftung-sponsoring.de

### Herausgeber:

DSZ – Deutsches Stiftungszentrum GmbH,  
Erich Steinsdörfer  
Institut für Stiftungsberatung Dr. Mecking &  
Weger GmbH, Dr. Christoph Mecking

### Redaktion:

Christian Veh (Verantwortlicher Redakteur)

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85 - 590  
Fax (030) 25 00 85 - 92590  
E-Mail: C.Veh@ESVmedien.de oder  
redaktion@stiftung-sponsoring.de

### Redaktionsbeirat:

Dr. Roland Kaehlbrandt, Stiftung Polytechnische Gesellschaft Frankfurt am Main; Ulrich Müller, Joachim Herz Stiftung (Hamburg); Prof. Dr. Ulrike Posch, Fachhochschule des Mittelstands (FHM) (Bamberg); Dr. K. Jan Schiffer, Schiffer & Partner (Bonn); Harald Spiegel, SPIEGEL Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB (München); Dr. Volker Then, CSI – Centrum für Soziale Investitionen der Universität Heidelberg; Linda Zurkinder-Erismann, Stiftungszentrum.ch (Bern)

### Verlag:

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85 - 0, Fax - 305  
ESV@ESVmedien.de, www.ESV.info

### Vertrieb:

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin  
Postfach 30 42 40, 10724 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85 - 227, Fax - 275  
Abo-Vertrieb@ESVmedien.de

Konto: Berliner Bank AG, IBAN DE31 1007 0848  
0512 2031 01, BIC (SWIFT) DEUTDEDB110

### Bezugsbedingungen:

Jahresabonnement Print: € (D) 119,40  
Kombi-Jahresabonnement Print und eJournal: € (D) 141,24  
Jahresabonnement eJournal: € (D) 107,88  
Sonderpreise für Mitglieder des DFRV unter <http://ESV.info/SuS-Preise>.  
Alle Preise jeweils einschließlich Umsatzsteuer; Printausgabe zzgl. Versandkosten.

Die Bezugsgebühr wird jährlich im Voraus erhoben. Abbestellungen sind mit einer Frist von 2 Monaten zum 1.1. eines jeden Jahres möglich.

### Anzeigen:

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG  
Genthiner Str. 30 G, 10785 Berlin  
Telefon (030) 25 00 85 - 626, Fax - 630  
E-Mail: Anzeigen@ESVmedien.de

### Anzeigenleitung:

Farsad Chireugin

Es gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 6 vom 1. Januar 2020, die unter [www.stiftung-sponsoring.de/top/mediadaten.html](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/mediadaten.html) bereitsteht oder auf Wunsch zugesandt wird.

- 6|2010 **Claus Koss:** Bilanzierung für Stiftungen. Grundsätze und Pflichten beim Jahresabschluss
- 1|2011 **Hans Hütt:** Reden schreiben ist eine Kunst. Eine Anleitung für Stiftungen
- 2|2011 **Christoph Mecking/Susanne Zink:** Personal und Stiftungen. Zur erfolgreichen Führung von Nonprofit-Organisationen in herausfordernden Zeiten
- 3|2011 **Tilo Kurz/Susanne Elger/Claudia Mareck:** Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege. Aktuelle steuerliche Entwicklungen in Theorie und Praxis
- 4|2011 **Oliver Rulle:** Die gemeinnützige eingetragene Genossenschaft. Leitfaden zur Ausgestaltung als steuerbegünstigte Körperschaft
- 5|2011 **K. Jan Schiffer/Matthias Pruns:** Unternehmensnachfolge mit Stiftungen. Ein ganz besonderes Rezept
- 6|2011 **Ingo Strugalla (Hrsg.):** Stiftungen in der Metropolregion Rhein-Neckar. Impulsgeber bürgerschaftlicher Verantwortung
- 1|2012 **Rainer Hüttemann:** Der neue Anwendungserlass zu den §§ 51 – 68 AO
- 2|2012 **Gabriele Ritter:** Venture Philanthropy, Social Entrepreneurship, Social Business. Eine Betrachtung aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts
- 5|2012 **Bernhard Lorentz/Johannes Meier:** Strategische Philanthropie zum Klimaschutz. Ansätze am Beispiel der Stiftung Mercator und der European Climate Foundation
- 3|2012 **Harald Spiegel/Thomas Fritz:** Die E-Bilanz – Anwendungsbereich und Rechtsfolgen bei gemeinnützigen Stiftungen
- 4|2012 **Markus Heuel:** Die Treuhandstiftung – Grenzen und Möglichkeiten
- 5|2012 **Maximilian Eiselsberg/Florian Haslwanter/Helmut Moritz:** Stiftungsstandort Österreich. Bedeutung, Recht und Steuern
- 6|2012 **Martin Käthler:** Kirchliche Stiftungen in Deutschland. Bewegte Vergangenheit. Dynamische Gegenwart. Große Zukunft?
- 1|2013 **Ralf Klafmann/Gabriele Ritter:** Das „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“ und seine Auswirkungen für steuerbegünstigte Stiftungen
- 2|2013 **Felix Streiter:** Die Gestaltung von Förderrichtlinien: Ein Leitfaden für die Stiftungspraxis
- 3|2013 **Barbara Meyn:** Stiftung und Vermögensverzehr. Zivil- und spendenrechtliche Auswirkungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes für Verbrauchsstiftung & Co.
- 4|2013 **Jens Rehländer:** Wie Stiftungen vom Web 2.0 profitieren. Eine Anleitung zum Verständnis und Nutzen sozialer Netzwerke
- 5|2013 **Gert Klöttchen/Jochen Johannes Muth/Katharina Krumpen/Volkmar Heun:** Stiftung und Umsatzsteuer (Teil I). Allgemeines zur Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Stiftungen
- 6|2013 **Sabine Ehlers/Ralf Schmidt/Sabine Korfmann/Iris Melzer/Martin Klöck/Heribert Brixius:** Sponsoring – Steuerrecht aktuell
- 1|2014 **Rainer Hüttemann/Peter Rawert:** Die notleidende Stiftung
- 2|2014 **Gert Klöttchen/Jochen Johannes Muth/Katharina Krumpen/Volkmar Heun:** Stiftung und Umsatzsteuer (Teil II). Gestaltungsoptionen zum Vorsteuerabzug
- 3|2014 **Gabriele Ritter:** Compliance im Nonprofit-Bereich. Hilfreiche Unterstützung oder Modeerscheinung?
- 4|2014 **Bernadette Hellmann/Stefan Nährlich:** Bürgerstiftungen in Deutschland. Entwicklung, Funktionen, Perspektiven
- 5|2014 **Matthias Nagel (Hrsg.):** Erbbaurechte. Eine alternative Vermögensanlage für Stiftungen
- 6|2014 **Susanne Kutz/Annika Noffke (Hrsg.):** Geschichten erzählen. Wie Stiftungen mit Storytelling arbeiten (können)
- 1|2015 **Christoph Regierer/Oliver Haupt/Moritz J. Mühlhng:** Crowdfunding und Crowdinvesting. Rechtliche und tatsächliche Entwicklungen
- 2|2015 **Gabriele Ritter/Katharina Marx:** Europa und Nonprofits. (K)eine beherrschbare Rechtsmaterie?
- 3|2015 **Jürgen Schlichting:** Stiftungsgründung aus unternehmerischer Perspektive. Ein Stiftungskonzept zur Sicherung von Nachhaltigkeit und Flexibilität
- 4|2015 **Jutta Schröten/Stefan Nährlich:** Service Learning. Mit bürgerschaftlichem Engagement Bildungs- und Lernziele erreichen
- 5|2015 **Martin Schunk:** Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO. Stand, Reform, Tellerrand
- 6|2015 **Volkmar Heun/Katharina Krumpen/Jasmin Neumann/Andreas Stamm:** Alternativen der Unternehmensnachfolge – Stiftungen?
- 1|2016 **Norbert Winkeljohann/Ulrich Störk / Berthold Theuffel-Werhahn:** Fünf Jahre Niedrigzinsphase und kein Ende in Sicht? Die Ergebnisse der PwC-Stiftungsstudie 2016 (Teil 1)
- 2|2016 **Norbert Winkeljohann/Ulrich Störk / Berthold Theuffel-Werhahn:** Fünf Jahre Niedrigzinsphase und kein Ende in Sicht? Die Ergebnisse der PwC-Stiftungsstudie 2016 (Teil 2)
- 3|2016 **Volker Then/Konstant Kehl:** Investieren mit sozialer Wirkung. Social Impact Investing
- 4|2016 **Andreas Schiemenz/Angela Krzykowski:** Die Großspendenaquise. Chancen, Herausforderungen und Möglichkeiten
- 5|2016 **Thomas Schmallowsky:** Sind Stiftungsvorstände abhängig beschäftigt?
- 6|2016 **Thomas Zellweger/Melanie Richards/Peter Englisch/Bernhard Lorentz:** Philanthropie im Familienunternehmen
- 1|2017 **Oliver Scheytt/Lisa Höhne/Svenja Reiner/Annika Sandtner/Sabrina Huber/Marie Meininger/Katharina Reitz/Christian Jansen/Dirk Schütz:** Wie finden Stiftungen qualifiziertes Personal? 10 Schritte zur wirkungsvollen Personalgewinnung von Kulturstiftungen
- 2|2017 **Alexander Etterer/Martin Wambach:** Werkzeuge für mehr Orientierung und Sicherheit bei der Kapitalanlage von Stiftungen/Anlagerichtlinie, Vermögensausschreibung, Vermögensreporting, Vermögenscontrolling und Transparenzbericht
- 3|2017 **Matthias Nagel (Hrsg.):** Erbbaurecht, Neue Perspektiven auf einen Klassiker
- 4|2017 **Hans Christian Blum/Dirk Schauer/Tobias Somary/Louise Lutz Sciamanna/Sibylle Novak/Paul Rizzi/Veit Frommelt/Roger Quaderer:** Stiftungsrechtlicher Standortvergleich D – CH – AT – FL
- 5|2017 **Lutz Förster:** Die Stiftung von Todes wegen. Ein Praxisleitfaden
- 6|2017 **Stiftungen und Fundraising:** Wie Stiftungen sinnstiftenden Menschen ein Mitwirkungsfeld eröffnen (können)
- 1|2018 **Holger Krimmer:** Stiftungen als Akteure und Gestalter von Zivilgesellschaft
- 2|2018 **Andreas Schiemenz/Dennis Fröhlen/Jörg Schepers:** Kapitalkampagne. Der Turbo im Fundraising Große Geber in kurzer Zeit bewegen
- 3|2018 **Martin Block:** Sustainable Development Goals. Grundlage und Auftrag für Stiftungen
- 4|2018 **Hans Fleisch:** Unternehmensverbundene Stiftungen. Bedeutung und Gestaltungsmöglichkeiten
- 5|2018 **Daniel Emmrich:** Entwicklungshilfe 2.0. Die neue Rolle von NGOs
- 6|2018 **Stefanie Rathje:** Gemeinschaft stiften – Aber wie? Wie Multikollektivität Stiftungen helfen kann, das Richtige zu tun
- 1|2019 **Michael Grisko:** Preise, Ehrungen und Auszeichnungen im Alltag von Stiftungen. Überlegungen zur Theorie und Praxis eines Förderinstruments
- 2|2019 **Alexander Etterer/Martin Wambach:** Vermögen kontrollieren und überwachen mit dem Transparenzbericht
- 3|2019 **Alexandra Hahn (Red.):** Kulturelle Bildung und Digitalisierung. Der Rat für Kulturelle Bildung e.V.: Gemeinsames Stiftungshandeln im Verbund
- 4|2019 **Reinhard Berndt/Dimitrios Skiadas:** Das Interne Kontrollsystem in der Stiftung. Ausgestaltung und Prüfung
- 5|2019 **Lutz Förster/Dennis Fast:** Das Erbrecht im Leben der Stiftung – jetzt handeln!
- 6|2019 **Wolfgang Blumers:** Der Stifterwille und seine Erhaltung
- 1|2020 **Christoph Mecking:** Selbstdarstellung, Reflektion und Information

## Manuskripte:

Hinweise für die Abfassung von Beiträgen sowie das Word-Template stehen Ihnen zur Verfügung unter: [www.stiftung-sponsoring.de/top/ueberuns/autorenhinweise.html](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/ueberuns/autorenhinweise.html). Das Manuskript erbitten wir per E-Mail bevorzugt in Word, sonst zusätzlich im RTF-Format. Zur Veröffentlichung angebotene Beiträge müssen frei sein von Rechten Dritter. Sollten sie auch an anderer Stelle zur Veröffentlichung oder gewerblichen Nutzung angeboten worden sein, muss dies angegeben werden. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließliche Verlagsrecht und das Recht zur Herstellung von Sonderdrucken für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Das Verlagsrecht umfasst auch die Rechte, den Beitrag in fremde Sprachen zu übersetzen, Übersetzungen zu vervielfältigen und zu verbreiten sowie die Befugnis, den Beitrag bzw. Übersetzungen davon in Datenbanken einzuspeichern und auf elektronischem Wege zu verbreiten (online und/oder offline), das Recht zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines fotomechanischen oder eines anderen Verfahrens sowie das Recht zur

Lizenzvergabe. Dem Autor verbleibt das Recht, nach Ablauf eines Jahres eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; sich ggf. hieraus ergebende Honorare stehen dem Autor zu. Die zur Veröffentlichung angebotenen Fachaufsätze werden von der Redaktion begutachtet und gegebenenfalls von einem weiteren Gutachter geprüft. Sie müssen vom verantwortlichen Redakteur zur Veröffentlichung angenommen werden. Bei Leserbriefen sowie bei angeforderten oder auch bei unaufgefordert eingereichten Manuskripten behält sich die Redaktion das Recht der Kürzung und Modifikation der Manuskripte ohne Rücksprache mit dem Autor vor.

**Leserbriefe** senden Sie bitte direkt an die Redaktion ([redaktion@stiftung-sponsoring.de](mailto:redaktion@stiftung-sponsoring.de))

**Gender-Hinweis:** Soweit in dieser Publikation Funktionsbezeichnungen verwendet werden, gelten diese gleichermaßen für alle Geschlechter.

### Rechtliche Hinweise:

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des

Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. – Die Veröffentlichungen in dieser Zeitschrift geben ausschließlich die Meinung der Verfasser, Referenten, Rezensenten usw. wieder. – Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in dieser Zeitschrift berechtigt auch ohne Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Markenzeichen- und Markenschutzgesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

### Nutzung von Rezensionstexten:

Es gelten die Regeln des Börsenvereins des Deutschen Buchhandels e.V. zur Verwendung von Buchrezensionen. <http://agb.ESV.info/>

**Zitierweise:** S&S Heft/Jahr, Seite  
**ISSN:** 1438-0617

**Satz:** tinahoffmann.eu, Berlin  
**Druck:** H. HEENEMANN, Berlin

# SAVE THE DATE!

## 12. November 2020

# Jahrestagung „Stiftung&Sponsoring“



**Frühbucherpreis bis 22. Oktober 2020!**

*Sonderpreis für Abonnent/innen von Stiftung&Sponsoring*

Freuen Sie sich auf die **2. Jahrestagung** mit spannenden Vorträgen und Workshops, vielen neuen Denkanstößen, Konzepten und Best Practices im Stiftungswesen.

## Stimmen zur Jahrestagung 2019:

*»Ich hoffe, dass sich diese Veranstaltung in den nächsten Jahren etabliert.«*

Daniel Emmrich

*»Gelungen!«*

Birgit Huber

Weitere Informationen und Anmeldung:

 [www.ESV-Akademie.de/sus2020](http://www.ESV-Akademie.de/sus2020)

## Tagungsleitung



**Prof. Dr. Hans Fleisch** berät seit über 20 Jahren gemeinnützige Organisationen bei der Gestaltung ihrer Strategie, Organisation und Projekte. Der Rechtsanwalt hat mehrere Non-Profit-Organisationen erfolgreich aufgebaut und war bis 2016 Generalsekretär des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen. Er lehrt an der Universität Hildesheim Non-Profit-Management.

 **Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG**  
ESV-Akademie  
Genthiner Straße 30 G  
D-10785 Berlin

 Irina Gross  
(030) 25 00 85-853  
Dr. Katrin Schütz  
(030) 25 00 85-856

 [www.ESV-Akademie.de](http://www.ESV-Akademie.de) @ [info@ESV-Akademie.de](mailto:info@ESV-Akademie.de)

# ESV AKADEMIE

Sponsor:

**BPM** | BERLIN  
PORTFOLIO  
MANAGEMENT

Berlins erste Adresse für bankenunabhängige Vermögensverwaltung

Medienpartner:

**Stiftung  
& Sponsoring**