

# Adressaten der Pflicht zur einheitlichen Rechnungslegung

Voraussetzung für die Erörterung der Anforderungen an die Vorschriften zum einheitlichen Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen und die Evaluation der bestehenden Vorschriften ist es, zunächst deren Adressatenkreis zu definieren. Fraglich ist damit, welche Adressaten unter den Begriff der „gemeinnützigen Organisation“ bzw. „NPO“ zu fassen sind.

## A. Gemeinnützigkeit

Die Bezeichnung als „NPO“ oder „gemeinnützige Organisation“ ist kein juristischer Begriff, dem eine rechtssichere Definition zugrundeläge. Auch die zu findende Gleichsetzung mit dem sog. „Dritten Sektor“ führt nicht zu einer klaren Abgrenzung.<sup>19</sup> Daneben besteht eine Vielzahl von Definitionsansätzen. Einigkeit besteht nur darin, dass eine rechtsformübergreifende Definition für diese rechtstatsächliche Erscheinung gefunden werden muss.<sup>20</sup> *Schauhoff* schlägt hierzu eine enge Definition des Begriffes der „gemeinnützigen Organisation“ vor, die nur diejenigen Organisationen erfasst, die den Anforderungen für die steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit gem. §§ 51 ff. AO genügen.<sup>21</sup> Weitere Definitionen greifen auf die Abgrenzungskriterien der „Ausschüttungssperre“ oder der Trennung von Kontrollrechten und Anspruch auf das Residual zurück und verstehen die gemeinnützige Organisation als Unterfall der NPO.<sup>22</sup> Autoren, die auf das aus dem US-amerikanischen Rechtskreis stammende Abgrenzungskriterium der „Ausschüttungssperre“<sup>23</sup> zurückgreifen möchten, das der Abgrenzung der Nonprofit-Corporation von der Business Corporation dient, sehen diejenigen Organisationen als „Nonprofit-Organisationen“ an, die über keine Anteilseigner verfügen, denen ein Recht am Residual zusteht.<sup>24</sup>

Teilweise wird jedoch auch die Verwendung der Mittel der Organisation zur Förderung des Satzungszwecks als Ausschüttung verstanden.<sup>25</sup> Statt auf die Ausschüttungssperre wird hier eine Abgrenzung anhand der Trennung der Kontrollrechte vom Anspruch auf das Residual gefordert.<sup>26</sup> Diese „non-distribution constraint“ bedeutet, dass ein eventueller Überschuss nicht denjenigen Personen zugutekommen darf, die die Eigentümer- oder Kontrollrechte ausüben. Die Unterschiede liegen hier jedoch vorrangig bereits in der Definition der Ausschüttung. Definitionen, die anhand der Trennung von Kontrollrechten und Ansprüchen auf Leistungen abgrenzen, tun dies unabhängig vom verfolgten Zweck, wodurch die gemeinnützige NPO zum Unterfall der NPO wird.<sup>27</sup> Im Ergebnis zeigt sich, dass sich die vorliegenden Definitionen nicht gegenseitig ausschließen. Vielmehr geht es hier um die Frage, für welche Gruppe von Organisationen ein einheitlicher Jahresabschluss sinnvoll erscheint.

Die Abgrenzung von Nonprofit Corporation und Business Corporation<sup>28</sup> besagt jedoch noch nichts über die verfolgten Ziele. Gerade die verfolgten Ziele führen jedoch zu einer steuerrechtlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Erst diese führt jedoch zu Steuerbefreiung, Spendenabzug und der Anerkennung der Entlastung des Staates durch den Einsatz für das Gemeinwohl durch die Organisation, die wiederum berechnete Interessen externer Adressaten schaffen, Einblick in die Verwendung zugewandter Mittel zu erlangen. Zudem besteht durch die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ein rechtssicheres Abgrenzungskriterium. Zielführend ist folglich allein die Definition anhand der steuerrechtlichen Anerkennung i.S.d. §§ 51 ff. AO.

### *I. Steuerrechtliche Voraussetzungen*

Entsprechend des Ziels eines einheitlichen, spezifischen Jahresabschlusses für diejenigen Organisationen, die steuerbegünstigt Spenden empfangen können und die selbst entsprechen steuerbefreit sind, sind Adressaten diese Jahresabschlusses allein Organisationen, die die Anforderungen der §§ 51 ff. AO erfüllen. Dies sind diejenigen Organisation, die nach ihrer Satzung, dem Stiftungsgeschäft und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung

ausschließlich und unmittelbar, dauerhaft und nachhaltig mindestens einen steuerbegünstigten Zweck i.S.d. §§ 51 ff. AO erfüllen.<sup>29</sup> Die Erfüllung dieser Anforderungen muss schon durch die Satzung sichergestellt sein.<sup>30</sup> § 55 Abs. 1 Nr. 1, 5 AO sieht die ausschließliche und zeitnahe Verwendung des Vermögens für die satzungsmäßigen Zwecke vor. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO enthält darüber hinaus den Grundsatz der Vermögensbindung. Dieser gilt auch über das Bestehen der Körperschaft oder den Wegfall ihres Zwecks hinaus.<sup>31</sup>

## *II. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe*

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.v. § 14 S. 1 AO ist eine „selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht“. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist gem. S. 2 hierfür nicht erforderlich. Ebenso wenig ist die Teilnahme am allgemeinen Verkehr Voraussetzung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, eine Tätigkeit gegenüber Mitgliedern kann genügen.<sup>32</sup> Erforderlich ist allerdings eine von den sonstigen Betätigungen der Organisation abgrenzbare und nachhaltige Tätigkeit, die der Einnahmenerzielung dient.<sup>33</sup>

Mit ihren Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind ansonsten steuerbefreite gemeinnützige Organisationen gem. § 64 Abs. 1 AO partiell steuerpflichtig.<sup>34</sup> Die Gegenausnahme enthalten die §§ 65 bis 68 AO für Zweckbetriebe.

## *III. Zweckbetriebe*

Zweckbetriebe sind steuerprivilegierte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.<sup>35</sup> Gem. § 65 AO dient ein Zweckbetrieb in seiner Gesamtrichtung der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Organisation. Gleichzeitig muss er für die Zweckerreichung erforderlich sein und darf mit zu vergleichbaren nicht steuerbegünstigten Betrieben nicht mehr als für die Zweckverfolgung unvermeidbar in Wettbewerb

treten. Das Merkmal der Erforderlichkeit ist erfüllt, wenn die entgeltliche Tätigkeit dem gemeinnützigen Zweck und nicht vorrangig der Erwirtschaftung von Mitteln dient und die Zweckverfolgung ohne den Zweckbetrieb nicht möglich wäre.<sup>36</sup> Ein Betrieb dient trotz der Erwirtschaftung von Mitteln in seiner Gesamtrichtung dem steuerbegünstigten Zweck, wenn die Erwirtschaftung von Mitteln die Kostendeckung zum Ziel hat und die wirtschaftliche Tätigkeit und der gemeinnützige Zweck untrennbar verbunden sind.<sup>37</sup> Die §§ 66 bis 68 AO enthalten eine Vielzahl von gesetzlich definierten Zweckbetrieben, die insbesondere die Wertungsentscheidung in Bezug auf das Merkmal der Erforderlichkeit zugunsten der normierten Zweckbetriebe entscheiden.<sup>38</sup>

## B. Rechtsformen

Die Beschränkung der zu berücksichtigenden Organisationen auf gemeinnützige Körperschaften i.S.v. § 51 AO trifft nur mittelbar eine Aussage über die zu berücksichtigenden Rechtsformen gemeinnütziger Organisationen. § 51 S. 2 AO schränkt diese ein, indem er festlegt, dass für die Steuerbegünstigung nur Körperschaften i.e.S., Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. KStG in Betracht kommen.<sup>39</sup> In Verbindung mit § 1 Abs. 1 KStG sind taugliche Körperschaften insbesondere nichtrechtsfähige und rechtsfähige Vereine, Stiftungen, Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.<sup>40</sup> Die Forderung von *Stock*, auch gemeinnützige Personenhandelsgesellschaften sowie die gemeinnützige GbR zuzulassen,<sup>41</sup> ist daher mit der aktuellen Gesetzeslage nicht zu vereinbaren.<sup>42</sup>

### I. Stiftung

In Bezug auf Stiftungen umfasst der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung neben der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts auch die nichtrechtsfähige, fiduziarische oder treuhänderische Stiftung.

Nicht von § 1 Abs. 1 KStG umfasst sind rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts, die schon aufgrund ihrer Zuordnung zur mittelbaren Staatsverwaltung steuerbefreit sind.<sup>43</sup> Die daneben bestehenden „Stiftungen“ in der Rechtsform von Verein oder GmbH, die stiftungsähnliche Strukturen aufweisen,<sup>44</sup> werden im weiteren Gang der Untersuchung ohne weitere Verweise als Unterfälle ihrer jeweiligen Rechtsform behandelt.

## 1. Rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts

Die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts ist der „Grundtypus“ oder „Prototyp“ der Stiftung.<sup>45</sup> Gem. § 80 Abs. 1 BGB entsteht sie durch das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung der nach dem jeweiligen Landesrecht zuständigen Behörde. Das Stiftungsgeschäft enthält den eigentlichen Stiftungsakt, der die verbindliche Zusage des Stifters, der Stiftung zur Erfüllung ihres Zwecks ein bestimmtes Vermögen zuzuwenden, enthält, und die Satzung der Stiftung.<sup>46</sup> Das Stiftungsgeschäft ist sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen möglich.<sup>47</sup> Ihre Rechtsfähigkeit erlangt die Stiftung des bürgerlichen Rechts durch Anerkennung durch die Stiftungsbehörde, auf die der Stifter gem. § 80 Abs. 2 BGB einen Anspruch hat, sofern die Voraussetzungen vorliegen.<sup>48</sup>

Prägendes Element einer Stiftung ist der Stifterwille, wie er im Stiftungsgeschäft und der Satzung bestimmt ist.<sup>49</sup> Diesem bleibt die Stiftung, kontrolliert durch die Stiftungsaufsicht unterworfen.<sup>50</sup> Der Stifterwille determiniert den Stiftungszweck, der aus der Sicht des Stifterwillens auszulegen ist.<sup>51</sup> Um gemeinnützig zu sein, muss die Stiftung allerdings einen Zweck i.S.v. § 52 Abs. 1 AO verfolgen. Als selbständiges Zweckvermögen verfügt die Stiftung gerade über keine Mitglieder.<sup>52</sup> Einziges zwingendes Organ der Stiftung ist der Vorstand. Weitere Organe, wie beispielsweise Beratungs- und Kontrollgremien, sind optional.<sup>53</sup>

## 2. Nichtrechtsfähige Stiftungen

Eine nichtrechtsfähige oder auch fiduziarische Stiftung erfüllt sämtliche Voraussetzungen der rechtsfähigen Stiftung mit Ausnahme der zur Rechtsfähigkeit erforderlichen Anerkennung.<sup>54</sup> Folglich verfügen auch nichtrechtsfähige Stiftungen über ein der Erfüllung des Stiftungszwecks gewidmetes Vermögen.<sup>55</sup> Mangels Rechtsfähigkeit benötigen nichtrechtsfähige Stiftungen allerdings einen Treuhänder, der das Stiftungsvermögen als Sondervermögen verwaltet und die Stiftung nach außen vertritt.<sup>56</sup> Im Unterschied zur rechtsfähigen Stiftung unterliegen fiduziarische Stiftungen keinem Anerkennungsverfahren und entstehen bereits durch den Vertrag mit dem Treuhänder.<sup>57</sup> Steuerlich sind fiduziarische Stiftungen den rechtsfähigen Stiftungen jedoch gleichgestellt. Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sind sie eigenständige Körperschaftsteuersubjekte.<sup>58</sup>

Die zivilrechtliche Beurteilung der nichtrechtsfähigen Stiftung ist abhängig vom Willen der beteiligten Parteien. Grundsätzlich kann die nichtrechtsfähige Stiftung hierbei drei Formen haben: eine Schenkung unter Auflagen, ein Treuhandverhältnis sowie ein stiftungsrechtlicher Vertrag sui generis.<sup>59</sup> Gemeinsam haben diese Verträge allerdings stets, dass der Stifter Vermögensgegenstände zur Erfüllung des vertraglich bestimmten Stiftungszwecks zuwendet.<sup>60</sup>

Die Einordnung einer nichtrechtsfähigen Stiftung als solche des bürgerlichen oder des öffentlichen Rechts ist teils schwierig. Aus dem Charakter als treuhänderische Stiftung ergibt sich, dass auch bei den nichtrechtsfähigen öffentlich-rechtlichen Stiftungen ein besonderer formeller Errichtungsakt häufig fehlt. Hinzu kommt, dass die nichtrechtsfähige Stiftung nicht automatisch ihrem Fiduziar in der Einordnung folgt.<sup>61</sup> Entscheidend sind vielmehr die Gesamtumstände der fiduziarischen Stiftung.<sup>62</sup>

## *II. Verein*

Der Verein ist ein auf Dauer angelegter, körperschaftlich organisierter Zusammenschluss einer größeren Zahl von Personen, die einen gemeinsamen Zweck verfolgen.<sup>63</sup> Als solcher existiert der Verein in der

Bundesrepublik Deutschland in drei grundlegenden Varianten. Als eingetragener (Ideal-)Verein, als wirtschaftlicher Verein sowie als nichteingetragener Verein.

## 1. Eingetragener (Ideal-)Verein

Ein eingetragener (Ideal-)Verein, d.h. ein Verein, der nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet ist (vgl. § 21 BGB),<sup>64</sup> erlangt seine Rechtsfähigkeit als juristische Person mit seiner Eintragung in das Vereinsregister gem. § 64 BGB.<sup>65</sup> Eigentlicher Gründungsakt ist jedoch bereits zuvor die Einigung der Gründungsmitglieder über die Satzung und darüber, den Verein ins Vereinsregister eintragen zu lassen.<sup>66</sup> Gem. § 65 BGB erhält der Verein den Namenszusatz „eingetragener Verein“. Die Satzung des Vereins muss mindestens die Stellung des Vorstandes und der Mitgliederversammlung regeln.<sup>67</sup> Zwingend muss die Satzung den Zweck des Vereins regeln.<sup>68</sup> Damit der Verein als gemeinnützig anerkannt werden kann, müssen die Zwecke des Vereins § 52 Abs. 1 AO entsprechen.<sup>69</sup>

## 2. Wirtschaftlicher Verein

Beim wirtschaftlichen Verein wird der Vereinszweck mittels eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erreicht, wobei der Geschäftsbetrieb zentrales Element des Vereins ist.<sup>70</sup> Dies ist dann der Fall, wenn der Verein nach Satzung und tatsächlicher Praxis an einem äußeren Markt planmäßig und auf Dauer Leistungen anbietet. Unter der Voraussetzung der Vergleichbarkeit der Risiken für Vereinsgläubiger kann auch ein innerer, allein aus den Mitgliedern des Vereins bestehender Markt ausreichen.<sup>71</sup> Ein dritter Typus des wirtschaftlichen Vereins besteht in der genossenschaftsähnlichen Kooperation. Diese besteht, wenn die Mitglieder des Vereins ihre eigene, profitorientierte Unternehmenstätigkeit oder hierfür benötigte Einrichtungen organisatorisch ganz oder teilweise auf den Verein auslagern.<sup>72</sup> In sämtlichen Fällen wird der Verein damit durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geprägt.<sup>73</sup> In den Fällen, in denen der Geschäftsbetrieb lediglich einem idealen Hauptzweck dient oder weder

für den Verein noch seine Mitglieder wirtschaftliche Vorteile erzielt werden sollen, liegt kein wirtschaftlicher Verein vor.<sup>74</sup> Folglich muss der Verein in seiner Gesamtheit dem wirtschaftlichen Hauptzweck dienen.

Gem. § 22 S. 1 BGB erlangt ein wirtschaftlicher Verein seine Rechtsfähigkeit nach dem Konzessionsprinzip, folglich durch staatliche Verleihung.<sup>75</sup> Hierbei ist der Grundsatz der Subsidiarität zu beachten.<sup>76</sup> Wirtschaftlichen Vereinen wird daher nur dann die Rechtsfähigkeit verliehen, wenn ihnen der Verweis auf andere Rechtsformen oder der Verzicht auf die Rechtsfähigkeit unzumutbar sind.<sup>77</sup> Hierfür müssen im Einzelfall besondere Umstände vorliegen.<sup>78</sup> Da hiervon nur in absoluten Sonderfällen auszugehen ist, hat der wirtschaftliche Verein für gemeinnützige Organisationen in der Praxis keine Bedeutung.<sup>79</sup>

### 3. Nichtrechtsfähiger Verein

Der nichtrechtsfähige Verein teilt als auf Dauer angelegter, körperschaftlich organisierter Zusammenschluss einer größeren Anzahl von Personen zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks die wesentlichen Definitionsmerkmale des eingetragenen Vereins mit Ausnahme der Eintragung.<sup>80</sup> Er entsteht nach h.M. durch (Normen-)Vertrag der Gründer, der die Satzung errichtet und Bestellung des Vorstands.<sup>81</sup> Gem. § 54 S. 1 BGB finden auf nichtrechtsfähige Vereine die Vorschriften der GbR Anwendung. Mit der Anerkennung der Außenrechtsfähigkeit der GbR<sup>82</sup> ist entgegen der Bezeichnung klargestellt, dass der nichtrechtsfähige Verein zumindest teilrechtsfähig ist.<sup>83</sup> Die Rechtsverhältnisse des nichtrechtsfähigen Vereins richten sich aus am Recht des eingetragenen Vereins.<sup>84</sup> Es finden sämtliche Vorschriften des eingetragenen Vereins Anwendung, soweit diese nicht auf die Eintragung abstellen, wie beispielsweise die §§ 68 ff. BGB.<sup>85</sup> Soweit die Anforderungen an die Gemeinnützigkeit erfüllt sind, kann auch der nichtrechtsfähige Verein gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 EStG steuerbefreit sein.<sup>86</sup>

### *III. Gemeinnützige GmbH (gGmbH)*



Die gemeinnützige GmbH (auch „gGmbH“) kombiniert den organisatorischen Rahmen der GmbH, dessen Regeln in Ermangelung von Sonderregelungen vollumfänglich anzuwenden sind, mit den steuerlichen Vorteilen einer gemeinnützigen Körperschaft.<sup>87</sup> Die gemeinnützige GmbH ist folglich keine gesellschaftsrechtliche Sonderform.<sup>88</sup> Die Errichtung als GmbH und die Anerkennung der Gemeinnützigkeit sind grundsätzlich voneinander unabhängige Vorgänge.<sup>89</sup> Verbunden sind sie allerdings dadurch, dass bei der Errichtung (oder später durch Satzungsänderung) der GmbH ein gemeinnütziger Gesellschaftszweck in der Satzung festgelegt werden muss.<sup>90</sup> Durch ihre Satzung und tatsächliche Geschäftsführung muss auch die gemeinnützige GmbH sämtliche bereits beschriebene Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Friktionen, insbesondere im Bereich der Kapitalerhaltung und der Mittelverwendung, die sich daraus ergeben, dass die GmbH grundsätzlich als gewinnorientierte Körperschaft konzipiert ist, müssen schon in der Satzung aufgelöst werden. Insbesondere ist zu beachten, dass Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter ausgeschlossen sein müssen.<sup>91</sup> Dies schließt auch verdeckte Gewinnausschüttungen ein.<sup>92</sup> Sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt, ist die GmbH gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG steuerbefreit.

Eine spezielle Ausprägung der gemeinnützigen GmbH ist die gemeinnützige Stiftungs-GmbH, die sich zur Alternative zur Stiftung des bürgerlichen Rechts entwickelt hat. Dies liegt vor allem an der weniger komplizierten Errichtung ohne Erfordernis der staatlichen Anerkennung und die deutlich weniger strenge Vermögensbindung. Außerdem unterliegt auch die Stiftungs-GmbH nicht der dauernden staatlichen Aufsicht.<sup>93</sup> Da die Existenz der GmbH grundsätzlich vom Ausscheiden ihrer jeweiligen Gesellschafter unabhängig ist, gewährleistet die GmbH eine stiftungsähnliche Stabilität.<sup>94</sup> Zu beachten ist allerdings, dass das Vermögen nicht im gleichen Maße gebunden ist und nicht abschließend dem Zugriff der Gesellschafter entzogen werden kann.<sup>95</sup>

#### *IV. Zwischenergebnis*

Die Bezeichnung als „NPO“ oder „gemeinnützige Organisation“ ist nicht

juristisch abgrenzungssicher. Auch die häufig anzufindende Gleichsetzung mit dem „Dritten Sektor“ oder die Anknüpfung allein an die aus dem amerikanischen Rechtskreis stammende „Ausschüttungssperre“ führen nicht zu abgrenzungssicheren Ergebnissen. Allein die Orientierung an den Kriterien der §§ 51 ff. AO und die damit einhergehende Beschränkung auf nach dem deutschen Steuerrecht als gemeinnützig anerkannte Organisationen ist abgrenzungssicher. Auch beruhen Transparenzinteressen, die auf der aktiven Spendenwerbung und der indirekten Subvention durch Steuerbefreiungen beruhen, auf der steuerrechtlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Folglich ist diese als Abgrenzungskriterium anzuwenden. Taugliche Rechtsformen für die Gemeinnützigkeit sind sämtliche Körperschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 KStG, die aufgrund ihrer Struktur gemeinnützig sein können.