Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne

Recht • Steuern • Management

Herausgegeben von
Prof. Dr. Stephan Schauhoff
Uwe Ufer

Bearbeitet von
Prof. Dr. Stephan Schauhoff
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Bonn

Uwe Ufer
Vorstand in Köln

Christopher Bensch
Syndikus-Steuerberater in Köln

Dr. Mathis Kampermann
Rechtsanwalt in Bonn

Dr. Eva-Maria Kraus
Rechtsanwältin und Steuerberaterin in Bonn

2022
Inhaltsverzeichnis

Vorwort ........................................................................................................ V
Inhaltsübersicht ........................................................................................... VII
Abkürzungs- und Literaturverzeichnis .......................................................... XVII

§ 1 Rechtlicher Rahmen und Rechtsform
A. Gemeinnützige Unternehmen – Begriff und Bedeutung ........................................ 3
B. Rechtlicher Rahmen für gemeinnützige Unternehmen ....................................... 4
   I. Handelsrecht ............................................................................................ 4
   II. Konzernrecht .......................................................................................... 7
   III. Allgemeines Zivilrecht .......................................................................... 8
   IV. Gemeinnützigkeitsrecht ....................................................................... 9
   V. Steuerrecht .............................................................................................. 10
   VI. Rechnungswesen ................................................................................. 11
C. Gemeinnützigkeitsrecht für Unternehmen – Überblick ...................................... 11
   I. Gegenstand des Unternehmens ................................................................ 11
   II. Zweck der Tätigkeit ............................................................................. 14
      1. Bestimmter gemeinnütziger Zweck .................................................. 14
      2. Gewinnerzielung ohne Gewinnverwendung .................................. 16
      3. Mittelbeschaffung und gemeinnützige Mittelverwendung .............. 17
   III. Investitionen ......................................................................................... 19
   IV. Eigenkapitalbildung ............................................................................... 21
   V. Ausschließlichkeit .................................................................................. 22
   VI. Unmittelbarkeit ..................................................................................... 23
      1. Operative Tätigkeit oder Fördertätigkeit ........................................ 23
      2. Gemeinnütziger Konzern ................................................................ 25
      3. Eigene Steuerbegünstigung der Hilfsperson .................................... 26
   VII. Selbstlosigkeit ..................................................................................... 26
   VIII. Mittelverwendung .............................................................................. 28
   IX. Kontrolle der tatsächlichen Geschäftsführung ....................................... 29
      X. Sozialunternehmertum, Social Impact und Mission Investing ........... 30
D. Rechtsformen – Rechtliche Unterschiede ......................................................... 32
   I. Körperschaften ....................................................................................... 32
   II. Grundzüge der Rechtsformen ................................................................ 32
      1. Verein ................................................................................................ 32
      2. GmbH ............................................................................................... 33
      3. Aktiengesellschaft ............................................................................ 33
      4. Stiftungen .......................................................................................... 34
      5. Genossenschaft ................................................................................ 35
      6. Nicht rechtfähiger Verein ................................................................. 36
      7. Nicht rechtfähige Stiftung ................................................................. 36
      8. Unternehmergesellschaft ................................................................. 36
   III. Unterschiede und Gemeinsamkeiten in der Governance ............................ 37
      1. Gemeinnütziges Unternehmen ......................................................... 37
      2. Tochtergesellschaften im gemeinnützigen Konzern ....................... 38
   IV. Steuerliche Unterschiede zwischen den Rechtsformen .............................. 39
E. Zusammenfassung ......................................................................................... 39

IX
### § 2 Gemeinnützigkeit

#### A. Gemeinnützigkeit als Ordnungsrahmen für die Non-Profit-Organisationen
- **I. Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts**
- **1. Satzungs- und Gesetzesstreue der Organe**
- **2. Zweckverwirklichung**
- **II. Steuerbegünstigung**
- **III. Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit**

#### B. Auf die Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks gerichtet
- **I. Gemeinnützige Zwecke**
- **II. Geschäftsführungsermessen und Business Judgment Rule**
- **III. In der Satzung niedergelegter Zweck**
- **IV. Gegenwartsnähe der Zweckverwirklichung**
- **1. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung**
- **2. Ausnahmen**
- **3. Nachweis und praktische Umsetzung**

#### C. Formelle Satzungsmäßigkeit – Zivilrecht und Gemeinnützigkeitsrecht

#### D. Finanzierung und Mittelverwendung
- **I. Mittelbeschaffung**
- **II. Verbot der Gewinnausschüttung**
- **III. Gewinnerzielung als Mittel zur Zweckverwirklichung**
- **IV. Gewinnbegrenzung im Zweckbetrieb**
- **V. Zulässige Mittelverwendung**

#### E. Selbstlosigkeit
- **I. Tätigkeiten für den Gesellschafter**
- **II. Angemessenheitsgrundsatz**

#### F. Ausschließlichlichkeit
- **I. Defizite in der Mittelbeschaffung**
- **II. Mittelbeschaffung versus Mittelverwendung**

#### G. Unmittelbarkeit
- **I. Fördertätigkeit**
- **1. Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 1 AO)**
- **2. Vertrauensschutz (§ 58a AO)**
- **II. Finanz-/Führungsholding eines gemeinnützigen Konzerns**
- **III. Unmittelbare Zweckverwirklichung ieS (§ 57 Abs. 1 AO)**
- **1. Zweifelsfragen in der Praxis**
- **2. Hilfspersonen (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO)**
- **IV. Gemeinnützige Kooperationen**
- **1. Erscheinungsformen und rechtliche Hintergründe**
- **2. Herkömmliche rechtliche Behandlung**
- **3. Gesetzliche Regelung in § 57 Abs. 3 AO nF**
- **V. Zuschüsse zur Zweckerfüllung**

#### H. Angemessenheit und Verrechnungspreise
- **I. Angemessene Organvergütung nach aktueller BFH-Rechtsprechung**
- **II. Praktische Bedeutung für gemeinnützige Körperschaften**
- **III. Konzerninterne Leistungsbeziehungen und Verrechnungspreise**
- **1. Kategorisierung der Leistungsbeziehungen und rechtlicher Kontext**
- **2. Ermittlung eines marktüblichen Entgelts**
- **3. Einzelfragen**
- **IV. Dokumentation**

#### I. Vermögensbindung
### Inhaltsverzeichnis

**J. Verfahren zur Feststellung der Gemeinnützigkeit**  
- 1. Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen .................................................. 94  
- 2. Deklaration und Freistellungsbescheid ........................................................................... 95  
- 3. Betriebsprüfung .............................................................................................................. 96

**K. Verlust und Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit**  
- 1. Voraussetzungen ............................................................................................................ 97  
- 2. Rechtsfolgen .................................................................................................................. 98

**§ 3 Corporate Governance**

**A. Unternehmens- und Konzernleitung** ................................................................. 102  
- 1. Gemeinnützigkeitsrecht als Organisationsrecht ............................................................... 103  
- 2. Leitungspflicht ................................................................................................................ 104

**B. Organisation aus Rechtssicht** ............................................................................. 106  
- 1. Entscheidungskompetenzen ............................................................................................ 106  
- 2. Grenzen der Autonomie .................................................................................................. 107  
  1. Stifterwille und Stiftungsaufsicht ..................................................................................... 108  
  2. Kirchenbehörde ................................................................................................................ 108  
  3. Übergeordneter Verband .................................................................................................. 109  
- 3. Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung ..................................................... 110  
- 4. Entscheidungsfindung in den Organen .......................................................................... 112  
  1. Mitglieder- oder Gesellschafterversammlung ................................................................. 112  
  2. Aufsichtsgremium ............................................................................................................. 115  
  3. Vorstand oder Geschäftsführung ....................................................................................... 116

**V. Rechtstreue** ......................................................................................................... 118

**VI. Business Judgment Rule** ..................................................................................... 118  
- 1. Angemessene Information ............................................................................................... 119  
- 2. Vertretbare Entscheidung ............................................................................................... 120  
- 3. Culpa in Eligendo ............................................................................................................. 120  
- 4. Compliant ....................................................................................................................... 121  
- 5. Interessenkonflikt ............................................................................................................. 123

**VII. Geschäftsordnung und andere interne Richtlinien** ............................................. 124  
- 1. Geschäftsführung – Ressort ............................................................................................ 125  
- 2. Aufsichtsgremium – Ausschüsse ................................................................................. 125  
- 3. Interne Richtlinien ......................................................................................................... 125  
- 4. Protokolle ....................................................................................................................... 126

**VIII. Kompetenzen des Aufsichtsgremiums** ........................................................... 126

**C. Gemeinnütziger Konzern und Gruppe** .............................................................. 127  
- 1. Konzernhaftung ............................................................................................................... 129  
- 2. Konzernleitung ............................................................................................................... 132  
  1. Konzern .......................................................................................................................... 132  
  2. Gesamtverein oder Vereinsverband .................................................................................. 133

**IV. Gemeinnützigkeitsrecht** .................................................................................... 135

### § 4 Strategie

**A. Begriff** .................................................................................................................... 137  
- 1. Allgemeine Bedeutung ...................................................................................................... 137  
- 2. Entwicklung einer Strategie ........................................................................................... 139

**III. Change-Management** .......................................................................................... 142  
- 1. Theoretische Grundlagen ............................................................................................... 142  
- 2. Besonderheiten des Change-Management in Non-Profit-Unternehmen ...................... 146

**B. Besonderheiten bei NPOs/Sozialmarkt** .............................................................. 148  
- 1. Das sozialrechtliche Dreiecksverhältnis ........................................................................ 148  
- 2. Käufermarkt ................................................................................................................... 151
### Inhaltsverzeichnis

<table>
<thead>
<tr>
<th>Abschnitt</th>
<th>Seite</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>C. Zukünftige Entwicklungen</td>
<td>152</td>
</tr>
<tr>
<td>I. Verkäufermärkte</td>
<td>152</td>
</tr>
<tr>
<td>II. Finanzierung</td>
<td>152</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 5 Struktur des Unternehmens</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>A. Begriff</td>
<td>155</td>
</tr>
<tr>
<td>B. Status quo</td>
<td>159</td>
</tr>
<tr>
<td>I. Typische Aufbauorganisationen</td>
<td>159</td>
</tr>
<tr>
<td>II. Agile Organisation</td>
<td>164</td>
</tr>
<tr>
<td>C. Structure follows strategy</td>
<td>167</td>
</tr>
<tr>
<td>D. Zukünftige Anforderungen</td>
<td>169</td>
</tr>
<tr>
<td>I. Neue Aufbauorganisationen</td>
<td>169</td>
</tr>
<tr>
<td>II. Organigramme und Erläuterungen</td>
<td>172</td>
</tr>
<tr>
<td>III. Wahl der Rechtsform</td>
<td>176</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 6 Geschäftsprozesse und Controlling</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>A. Organisation der Geschäftsprozesse</td>
<td>179</td>
</tr>
<tr>
<td>I. Begriff</td>
<td>179</td>
</tr>
<tr>
<td>II. Supply Chain Management</td>
<td>180</td>
</tr>
<tr>
<td>III. Schaffung einer Ablauforganisation</td>
<td>181</td>
</tr>
<tr>
<td>1. Operative Prozesse</td>
<td>182</td>
</tr>
<tr>
<td>2. Serviceprozesse</td>
<td>182</td>
</tr>
<tr>
<td>3. Prozessoptimierung</td>
<td>183</td>
</tr>
<tr>
<td>a) Optimierung eines operativen Prozesses</td>
<td>183</td>
</tr>
<tr>
<td>b) Optimierung eines Serviceprozesses</td>
<td>189</td>
</tr>
<tr>
<td>B. Controlling</td>
<td>193</td>
</tr>
<tr>
<td>I. Begriff</td>
<td>194</td>
</tr>
<tr>
<td>II. Entwicklung</td>
<td>194</td>
</tr>
<tr>
<td>III. Betriebswirtschaftliche Führung</td>
<td>196</td>
</tr>
<tr>
<td>1. Kennzahlen</td>
<td>196</td>
</tr>
<tr>
<td>a) Du-Pont-Kennzahlensystem</td>
<td>198</td>
</tr>
<tr>
<td>b) Rentabilitäts-Liquiditäts-Kennzahlensystem</td>
<td>199</td>
</tr>
<tr>
<td>c) Balanced Scorecard</td>
<td>200</td>
</tr>
<tr>
<td>2. Kostenrechnung</td>
<td>204</td>
</tr>
<tr>
<td>3. Berichtswesen</td>
<td>210</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 7 Steuern</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>A. Ertragsteuern</td>
<td>217</td>
</tr>
<tr>
<td>I. Körperschaftsteuer</td>
<td>218</td>
</tr>
<tr>
<td>1. Grundsystematik</td>
<td>218</td>
</tr>
<tr>
<td>2. Ideeller Bereich</td>
<td>219</td>
</tr>
<tr>
<td>a) Zuschuss oder Leistungsentgelt</td>
<td>219</td>
</tr>
<tr>
<td>b) Spenden oder Sponsoring</td>
<td>221</td>
</tr>
<tr>
<td>3. Vermögensverwaltung</td>
<td>221</td>
</tr>
<tr>
<td>4. Zweckbetriebe</td>
<td>222</td>
</tr>
<tr>
<td>a) Wohlfahrt</td>
<td>223</td>
</tr>
<tr>
<td>b) Krankenhaus</td>
<td>225</td>
</tr>
<tr>
<td>c) Behindertenhilfe und Inklusionsbetriebe</td>
<td>225</td>
</tr>
<tr>
<td>d) Sport</td>
<td>226</td>
</tr>
<tr>
<td>e) Bildung</td>
<td>227</td>
</tr>
<tr>
<td>f) Kultur</td>
<td>228</td>
</tr>
<tr>
<td>g) Wissenschaft</td>
<td>228</td>
</tr>
<tr>
<td>5. Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb</td>
<td>229</td>
</tr>
<tr>
<td>a) Gewerbliche Tätigkeit</td>
<td>229</td>
</tr>
<tr>
<td>b) Beteiligung an einer Personengesellschaft</td>
<td>231</td>
</tr>
</tbody>
</table>

XII
Inhaltsverzeichnis

c) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ........................................ 232
d) Betriebseröffnung und -einstellung – Wechsel von Wirtschaftsgütern ........ 234
6. Bemessungsgrundlage ................................................................. 235
7. Verlustverwertung und Organschaft ................................................ 237
8. Steuersatz ...................................................................................... 238
II. Gewerbesteuer .............................................................................. 238
III. Kapitalertragsteuer ...................................................................... 239

B. Lohnsteuer .................................................................................... 240
I. Grundsystematik ............................................................................ 240
II. Sondersachverhalte ........................................................................ 241

C. Umsatzsteuer ................................................................................ 242
I. Unternehmer ................................................................................... 247
II. Organschaft .................................................................................. 248
1. Finanzielle Eingliederung ............................................................... 249
2. Wirtschaftliche Eingliederung ....................................................... 249
3. Organisatorische Eingliederung .................................................... 249
4. Umsatzsteuerzahllast .................................................................... 250
III. Lieferung und Leistung ................................................................ 251
1. Mitgliedsbeitrag ............................................................................ 252
2. Echter oder unechter Zuschuss – Entgelt von dritter Seite ............... 252
IV. Ort der Leistung ............................................................................ 253
V. Steuerfreiheit .................................................................................. 254
1. Wohlfahrt ..................................................................................... 255
2. Gesundheit und Pflege ................................................................... 256
3. Sport ............................................................................................. 256
4. Bildung .......................................................................................... 257
5. Kultur ............................................................................................ 257
6. Zusammenarbeit ............................................................................ 258
VI. Bemessungsgrundlage .................................................................. 259
VII. Steuersatz ................................................................................... 260
1. Geschuldete Umsatzsteuer ............................................................ 260
2. Ermäßigter Satz ............................................................................ 260
VIII. Vorsteuerabzug .......................................................................... 262
1. Für das Unternehmen .................................................................... 262
2. Bildung eines Vorsteuerschlüssels ................................................ 264
3. Ordnungsgemäße Rechnung ......................................................... 265
IX. Steuerverfahren in der Umsatzsteuer ............................................ 266
X. Steuerschuldner für fremde Steuerschuld: § 13b UStG und Erstattung ausländischer Umsatzsteuer ......................................................... 266

D. Sonstige Steuern ........................................................................... 267
I. Schenkungsteuer ........................................................................... 267
II. Grunderwerbsteuer ....................................................................... 267
III. Grundsteuer ................................................................................ 268
IV. Quellensteuerabzug für bestimmte Steuerschuldner ....................... 268

E. Steuererhebung ............................................................................. 269

§ 8 Arbeitsrecht, Betriebsverfassungsrecht und Sozialversicherungsrecht

A. Rechtsrahmen .............................................................................. 271

B. Arbeitsrecht .................................................................................. 271
I. Arbeitsrechtliche Stellung der Mitarbeiter ....................................... 271
1. Ehrenamtliche Mitarbeiter ............................................................ 272
2. Organmitglieder ........................................................................... 272
3. Abgrenzung Selbständige – Nichtselbständige ................................ 273
II. Vergütung und Übernahme von Bußgeldern ................................... 273
III. Teilzeitsanspruch ......................................................................... 275
IV. Arbeitsrechtliche Schutzbestimmungen ....................................... 275
## Inhaltsverzeichnis

### C. Betriebsverfassungsrecht
- I. Bildung eines Betriebsrats ........................................... 276
- II. Anhörung und Entscheidungsrechte ................................ 277
- III. Einschränkung der Mitwirkungsrechte bei Tendenzbetrieben 277

### D. Sozialversicherungsrecht
- I. Grundsätze ........................................................................... 279
- II. Vorstände und Geschäftsführer ............................................. 280
- III. Ehrenamtliche Mitarbeiter .................................................. 281

### § 9 Rechnungslegung

#### A. Arten der Rechnungslegung

#### B. Gesetzliche und außergesetzliche Vorgaben

- I. Vereinsrecht ........................................................................... 285
- II. Landesstiftungsgesetze
  - 1. Buchführungsricht ......................................................... 286
  - 2. Rechnungslegung ........................................................... 287
  - 3. Vermögensübersicht ....................................................... 287
  - 4. Tätigkeitsbericht ............................................................ 288
  - 5. Abschlussprüfung ........................................................... 288
- III. Handelsrecht
  - 1. Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung ................. 288
  - 2. Bestandteile der Rechnungslegung und inhaltliche Ausgestaltung 289
  - 3. Besonderheiten bei gemeinnützigen Körperschaften ........... 291
- IV. Stellungnahmen des IDW
  - 1. Stiftungen ........................................................................... 291
  - 2. Vereine .............................................................................. 292
  - 3. Spenden sammelnde Organisationen ................................ 293
- V. Allgemeine steuerrechtliche Rechnungslegungspflichten ....... 294
- VI. Gemeinnützigkeitsrecht
  - 1. Tätigkeitsbericht ............................................................ 294
  - 2. Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben ....................... 295
  - 3. Vermögensübersicht ....................................................... 296
  - 4. Mittelverwendungsrechnung ............................................. 296
  - 5. Deklaration: KSt 1 mit Anlage Gem ................................ 297
- VII. Sonstige gesetzliche und freiwillige Vorgaben ..................... 297

### C. Konzernrechnungslegung

- I. Einzelrechnungslegung innerhalb des Konzerns ...................... 299
- II. Gesonderter Konzernabschluss .......................................... 299
  - 1. Handelsrechtliche Aufstellungspflicht ............................... 300
  - 2. Pflicht zur Aufstellung nach PublG .................................... 300
- III. Gruppenabschluss ............................................................ 301

### D. Rechnungslegungspublizität

- I. Abschlussprüfung .............................................................. 302
- II. Offenlegung ....................................................................... 303

### § 10 Umstrukturierung

#### A. Rechtsgrundlagen

- I. Gesamtrechtsnachfolge ....................................................... 306
- II. Einzelrechtsnachfolge ....................................................... 306

#### B. Umwandlung nach dem UmwG

- I. Verschmelzung ...................................................................... 308
- II. Spaltung ............................................................................. 310
- III. Formwechsel ..................................................................... 310

#### C. Steuerliche Hürden

- I. Gemeinnützigkeitsrecht ..................................................... 311
# Inhaltsverzeichnis

II. Ertragsteuern ........................................... 312  
III. Sonstige Steuern ..................................... 314

§ 11 Krise, Insolvenz und Sanierung

A. Gesellschaftsrechtliche Pflichten .................. 318  
B. Insolvenzantragspflicht .............................. 318  
   I. Überschuldung ..................................... 318  
   II. Zahlungsunfähigkeit ............................. 319  
   III. Vorbereitung und Stellung des Insolvenzantrags 320  
C. Sanierungsmaßnahmen ............................... 320  
   I. Qualifizierter Rangrücktritt .................... 321  
   II. Eigenkapitalzuschuss ........................... 321  
   III. Außergerichtliche Sanierung .................. 321  
   IV. Restrukturierungsrahmen ....................... 322  
D. Insolvenzverfahren ................................... 322  
E. Vermeidung strafrechtlicher Haftung ............. 323

§ 12 Zusammenfassung und Ausblick .................. 325

Stichwortverzeichnis ..................................... 329