



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Grenzüberschreitende Organisationsstrukturen  
unternehmerisch tätiger Non-Profit-Organisationen im  
deutschen Gemeinnützigkeitsrecht und im englischen  
Charity-Law“**

Dissertation vorgelegt von Till Böttcher

Erstgutachter: Prof. Dr. Stefan J. Geibel

Zweitgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Institut für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht

Abstract der Inauguraldissertation

zu dem Thema

**„Grenzüberschreitende Organisationsstrukturen unternehmerisch tätiger Non-Profit-Organisationen im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht und im englischen Charity-Law“**

zur Erlangung der Doktorwürde der Juristischen Fakultät der

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg

vorgelegt von

*Till Böttcher*

**I.**

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist ein immer mehr europarechtlich geprägtes Rechtsgebiet, obgleich es als Ausschnitt des Rechts der direkten Steuern nicht in den unmittelbaren Kompetenzbereich der Europäischen Union fällt. Da nach ständiger EuGH-Rechtsprechung die Mitgliedstaaten aber auch in den autonomen Kompetenzbereichen ihre Befugnisse nur unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben dürfen, tragen insbesondere die Grundfreiheiten und die Diskriminierungsverbote auch dort zur Harmonisierung bei. Für diesen Geltungsanspruch ist der EuGH im Gemeinnützigkeitsbereich bereits vermehrt eingetreten.

Mangels umfassender Harmonisierung der nationalen Rechtsordnungen bot es sich vorliegend an, einen Rechtsvergleich in einer dreipoligen Betrachtungsweise vorzunehmen (Deutschland / England / Unionsrecht). Der Verfasser versucht somit anhand einer anderen nationalen Reflektionsfläche die deutsche Regelungsstruktur vor dem Hintergrund des unionsrechtlichen Einflusses differenzierter zu betrachten.

Augenscheinlich war und ist, dass die nationalen Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zwar unterschiedlich reagierten, aber gleichzeitig ein gemeinsames Ziel verfolgen: Die Öffnung des rechtlichen Handlungs- und Organisationsspielraums für grenzüberschreitende Sachverhalte auch auf dem gemeinnützigen und wohltätigen Sektor. Damit einhergehend ereignet sich auch die zugehörige Mittelbeschaffung nicht mehr rein national, sondern ebenfalls überterritorial. Hier kann eine grenzüberschreitende Gestaltung neues Potential bergen und verdient deshalb der näheren Betrachtung.

Das englische *charity law* bot sich dem Verfasser als Referenzmaterie besonders an, da es sowohl in zivilrechtlichen als auch in steuerrechtlichen Aspekten gewisse funktionale Ähnlichkeiten zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht aufweist, aber dennoch teilweise interessante wie prägende Abweichungen und damit gewissermaßen Entwicklungsperspektiven – oder besser gesagt: Entwicklungsalternativen – offenbart.

Insoweit soll die vorgelegte Arbeit also dazu beitragen, vor dem Hintergrund des englischen Rechtssystems die eigenen, historisch gewachsenen Strukturen zu ermitteln und diese zugleich auch kritisch zu hinterfragen, um sie anhand der gewonnen Erkenntnisse bestmöglich weiterzuentwickeln. Dabei geht es um die in der Praxis besonders relevanten Fragen der Verträglichkeit und des Verhältnisses zwischen gemeinnütziger und unternehmerischer wirtschaftlicher Tätigkeit sowie der Auslagerung von Tätigkeiten auf andere Träger.

Um den Blick ganz auf die wesentlichen funktionalen Unterschiede richten zu können, wird der Rechtsvergleich auf einen Vergleich mit dem englischen Recht unter Ausklammerung der anderen in Großbritannien (insbesondere in Schottland) geltenden Regelungen beschränkt.

## II.

Die Arbeit gliedert sich in vier Teile, die sich wie folgt zu einem Gesamtbild zusammenfügen:

Nach einer knappen Einleitung, die das Augenmerk sogleich auf die „europarechtliche Prägung“ des Themas, auf seine große Bedeutung für grenzüberschreitende Aspekte und auf das Potential einer vergleichenden Untersuchung lenkt, beleuchtet der Verfasser in seinem ersten Kapitel, welche privatrechtlichen Organisationsformen das Gemeinnützigkeitsrecht und das *charity law* für wohltätige Organisationen und Akteure bereitstellt. Er hinterfragt dabei kritisch die vorgefundenen Beschränkungen und stellt – angeregt durch die Flexibilität des *charity laws* – insbesondere für das Deutsche Recht Überlegungen an, diese Hemmnisse auch ohne ein Tätigwerden des Gesetzgebers zu reduzieren.

Sodann betrachtet die Arbeit im zweiten Kapitel rechtsvergleichend, wie die in den Blick genommenen Rechtsordnungen mit wirtschaftlicher und unternehmerischer Tätigkeit der steuerprivilegierten Akteure umgehen. Dabei werden die einzelnen Regelungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts und des *charity law* gegenübergestellt und im Einklang mit der Themeneingrenzung speziell daraufhin beleuchtet, wie sie mit der in der Praxis häufigen „auch“ unternehmerisch-wirtschaftlich tätigen „Non-Profit-Organisation“ umgehen, insbesondere inwieweit dies den Gemeinnützigkeitsstatus bzw. den Status der *charity* tangiert.

In einem dritten Schritt vollzieht der Verfasser nach, wie der unionsrechtliche Einfluss die grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit gestaltet und geprägt hat und wie die nationalen Rechtsordnungen jeweils versucht haben, diesen Einfluss in ihre ursprünglich auf rein innerstaatliche Sachverhalte angelegten Strukturen zu transferieren.

Da unternehmerisch tätige „Non-Profit-Organisationen“ in der Praxis häufig und typischerweise vor der Entscheidung stehen, ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten auszugliedern, wird in einem vierten Kapitel die nunmehr verstärkt in den Blick zu nehmende Möglichkeit einer grenzüberschreitende Auslagerung dieser wirtschaftlichen Tätigkeitsbereiche samt seiner Motive näher beleuchtet und schließlich versucht, steuergestaltend fruchtbar zu machen.

Im Einzelnen:

### 1.

Im ersten Kapitel wird also der Frage nachgegangen, welchen rechtlichen Organisationsformen die beiden in den Blick genommenen Jurisdiktionen den Weg in die Gemeinnützigkeit und damit in die steuerliche Privilegierung überhaupt ermöglichen. Der Verfasser wählt dabei einen bipolaren Aufbau, um die wesentlichen Unterschiede beider Regelungskonzepte vor dem Hintergrund eines potentiellen Rechtsformwettbewerbes aufzuzeigen.

Dabei wird für das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht das in der Verweisung der Abgabenordnung auf das KStG angelegte „Dogma der körperschaftlichen Gemeinnützigkeit“ diagnostiziert. Als Kernfrage des Abschnitts „Rechtsformeignung und Schranken der Rechtsformwahl“ wird die steuerrechtshistorisch bedingte Beschränkung steuerlicher Privilegien auf Körperschaften kritisch hinterfragt. Dabei werden die herkömmlichen Argumente gegen eine Erstreckung des Gemeinnützigkeitsstatus auf natürliche Personen und Personengesellschaften mit Hinweisen auf § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG, auf die nichtrechtsfähigen Zweckvermögen, insbesondere die unselbstständigen Stiftungen, auf die Ein-Personen-Kapitalgesellschaften, auf die kapitalistisch

strukturierten Publikumpersonengesellschaften und auf die bei manchen „Körperschaftsformen“ ausreichenden „internen Strukturpapiere“ relativiert.

Ausführlich wendet sich der Verfasser der Frage zu, ob nach geltendem deutschen Recht auch die Personengesellschaft als „Personenvereinigung“ unter bestimmten Voraussetzungen gemeinnützig sein könnte. Dabei wird die zivilrechtliche Annäherung der rechtsfähigen Außen-GbR an eine juristische Person nachgespürt und festgestellt, dass man auch personengesellschaftsrechtlich die Anforderungen der §§ 52 ff. AO gerecht werden kann. Ein besonderes Augenmerk wird auf die Problematik geworfen, ob sich die der GbR inhärente Verfolgung eigennütziger Interessen an einer Geschäftsführervergütung oder Gewinnbeteiligung sowie an einer persönlichen „Verlustvermeidung“ in Form einer Haftungsbeschränkung im Außenverhältnis mit der Sonderart der „gGbR“ oder „Ideal-GbR“ verträge. Das steuerrechtlich auf der Hand liegende Problem, dass eine „gGbR“ eine Mitunternehmerschaft darstellen und es deshalb an der für den Gemeinnützigkeitsstatus nötigen Körperschaftssteuersubjektfähigkeit der GbR fehlen würde, begegnet der Verfasser mit der Argumentation, dass es bei der „gGbR“ mangels Mitunternehmerrisikos schon an der Mitunternehmereigenschaft der Gesellschafter fehle.

Im Ergebnis wird das „Dogma der körperschaftlichen Gemeinnützigkeit“ im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht für nicht mehr umfassend sach- und zeitgemäß erachtet und mit der aufgezeigten Argumentation vor den herausgestrichenen Inkonsistenzen erheblich relativiert. Als Anknüpfungspunkt für eine Öffnung des Gemeinnützigkeitsrechts *de lege lata* wird § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG und die darin genannten „nichtrechtsfähigen anderen Zweckvermögen“ ausgewählt und eingehend untersucht.

Diesem in Deutschland vorherrschenden „organisationsgebundenen Förderprinzip“ steht das englische *charity law* mit seiner vielmehr organisationszweckorientierten Struktur gegenüber: In England können jegliche Personenvereinigungen, Körperschaften und *trusts* in den Genuss steuerlicher Privilegien kommen, soweit sie ausschließlich *charitable purposes* verfolgen. Eine Ausstattung mit Rechtspersönlichkeit ist nicht notwendig. Historisch bedingt stehen dennoch der *trust* und die haftungsbeschränkten Gesellschaften im Mittelpunkt des *charity*-Sektors. Unter dem Eindruck von Doppelstrukturen und der mangelnden Passgenauigkeit der anderen Rechtsformen wurde jüngst jedoch eine eigene Rechtsform für den *charity*-Bereich geschaffen: Die *charitable incorporated organisation* (CIO), deren Etablierung abzuwarten bleibt.

Als wesentlicher Unterscheid der Rechtssysteme wird unter anderem die kompetenzstarke und einflussreiche Aufsicht des *charity*-Sektors in England herausgearbeitet: Die *charity commission* stellt mehr als eine bloße nachträgliche finanzbehördliche Kontrolle dar (die als solche neben die *charity commission* tritt). Sie gewährleistet als echte und rechtsformunabhängige Fachaufsicht eine aktive Überwachung des Sektors, wobei sie beispielsweise einer zweckfremden oder statusschädlichen Mittelverwendung u.a. präventiv entgegenwirken kann. Sie führt ein öffentliches *charity*-Register und bietet umfassende Unterstützung, Beratung und Information nicht nur für die gemeinnützigen Akteure, sondern auch gleichermaßen für die Destinatäre, um eine effektive Mittelverwendung zu gewährleisten. Dabei stehen auch ihr umfangreiche Sanktionsmöglichkeiten zur Verfügung.

Bei der Frage, ob eine solche Fachaufsichtsbehörde auch in Deutschland sinnvoll sein könnte, überwiegen für den Verfasser deren Nachteile, die er in den nicht unerheblichen staatlichen Eingriffen in die private Entscheidungsautonomie gemeinnütziger Akteure und in den damit begründeten doppelten und mehrfach Verantwortlichkeiten und Rechenschaftspflichten sieht.

## 2.

Im zweiten Kapitel werden die nationalen Regelungsstrukturen im Zusammenhang mit gemeinnützigen Tätigwerdens und ihr Zusammenspiel mit unternehmerischer Betätigung am Markt dargestellt und gegenübergestellt. Es wird ein bipolarer Duktus gewählt, um in einem ersten Schritt das deutsche und dann in einem zweiten Schritt das englische Recht zu behandeln, während in einem dritten Schritt synthese-artig die beiden Rechtsordnungen „gegenübergestellt“ werden.

Es wird herausgearbeitet, dass sich die Grundprinzipien der Regelungsbereiche stark ähneln, insbesondere kennt das englische Recht mit der Abgrenzung zwischen „trade“, „investment“ und „primary purpose trade“ ähnliche Kategorien wie das deutsche Recht in Bezug auf die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen mit seinem „Vier-Sphären-Modell“. Der Hauptunterschied liegt abermals in der Rolle der *charity commission*. Darüberhinaus machen Details den Gegensatz der Regelungskonzepte aus, wie beispielsweise die Definition, die Einordnung und Behandlung unterschiedlicher wirtschaftlicher Betätigungsfelder gemeinnütziger Körperschaften bzw. *charities* in Bezug auf ihren nunmehr internationalen Kontext.

## 3.

Im dritten Kapitel beleuchtet der Verfasser die Auswirkungen der binnenmarktrechtlichen Grundfreiheiten im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts, bevor bestimmte Herausforderungen an gemeinnützige Organisationen im Binnenmarkt behandelt werden.

Knapp wird in die Ausgangslage eingeführt und die frühere Streitfrage im deutschen Recht skizziert, ob auch eine Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke im Ausland zulässig sein soll. Der Verfasser entscheidet sich für die Anwendbarkeit aller Grundfreiheiten, trotz Art. 52 Abs. 2 AEUV auch für diejenige der Niederlassungsfreiheit, bevor er anschließend durch die für das Gemeinnützigkeitsrecht maßgebenden Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *Stauffer*, *Jundt*, *Persche* und *Heukelbach* führt, die alle mehr oder weniger einen Zusammenhang mit Deutschland aufweisen.

Der EuGH-Rechtsprechung haben die Gesetzgeber in Deutschland und in England Rechnung getragen und haben ihre wesentliche Steuervergünstigungen auch den nicht im Inland Ansässigen und auch bei ausschließlich im Ausland erfolgender Zweckverwirklichung geöffnet. Dabei wird vom Verfasser herausgearbeitet, dass beide Jurisdiktionen mit ihren legislativen Reaktionen versuchen, eine Balance zwischen der Öffnung ihrer Steuervergünstigungen für ausländische Organisationen einerseits, und einer gleichzeitig effektiv bleibenden Kontrolle und eine Rückkopplung ihres Steuerverzichts an nationale Interessen andererseits zu finden.

Deutschland hat im Nachgang zu dieser EuGH-Rechtsprechung mit dem Erfordernis einer „Ansehenssteigerung“ im Falle einer im Ausland stattfindenden Zweckverfolgung (§ 51 Abs. 2 AO) bzw. mit dem „Funktionalen Inlandsvergleich“ (§ 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG) bei grenzüberschreitendem Spendenabzug einen strukturellen Inlandsbezug normiert. Der Verfasser erachtet beides vor Praktikabilitätsaspekten und den Diskriminierungsverboten kritisch und schlägt eine europarechtskonforme Auslegung vor, die letztlich zu einem „Leerlaufen“ der Vorschriften führt. Folgerichtig wird eine Neufassung angeregt.

England hingegen erhöhte die formalen Voraussetzungen zur Schaffung einer *charity* durch die sog. *jurisdiction condition*, *registration condition* und die *management condition*, die jeweils von in- und ausländischen Organisationen zu erfüllen ist. So müssen ausländische Organisationen, die die englischen Steuerprivilegien in Anspruch nehmen wollen, einer hinreichenden gerichtlichen, der englischen äquivalenten, Kontrolle unterliegen. Sie müssen zudem in einem Äquivalent zum von der *charities commission* geführten *charities register* registriert sein und ein *fit and*

*proper management* vorweisen. All dies stellt ausländische Akteure vor Hindernisse und Unklarheiten – jedenfalls dann, wenn (wie in Deutschland) beispielsweise ein Gemeinnützigkeitsregister gar nicht existiert.

Nach einer eingehenden Bewertung dieser beiden Regelungsansätze erachtet der Verfasser für beide Rechtsordnungen hierin einen überwiegenden gesetzgeberischen Aktionismus als einen wirkungsvollen und strukturgebenden Regelungsgehalt.

Darüber hinaus werden in diesem Kapitel die sonstigen Herausforderungen für grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit herausgegriffen, beispielsweise die mehrfachen Register-, Veröffentlichungs- und Rechnungslegungspflichten, die sämtlich als „Hemmschuh“ grenzüberschreitender Tätigkeit wirken können. Der Verfasser erachtet die Lösung in einem Anerkennungsgrundsatz, wofür aber noch das Vertrauen in ausländische Verwaltungs- und Gerichtsentscheidungen auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeitsrechts fehle.

#### 4.

Aufbauend auf den ersten drei behandelt das vierte Kapitel die für die Praxis relevanten Fragen der Auslagerung bzw. Ausgliederung wirtschaftlicher Tätigkeitsbereiche, die nunmehr auch durch grenzüberschreitende Organisationskonzepte zur steuerlichen Optimierung der Mittelbeschaffung beitragen können.

Hinsichtlich der Frage, ab wann und mit welcher Intention eine Ausgliederung wirtschaftlicher Betätigung sinnvoll erscheint, wurde die bis zum Anwendungserlass zur Abgabenordnung aus dem Jahr 2012 geltende Geprägetheorie nunmehr abgelöst durch ein Abstellen auf die ausschließlich satzungsmäßige Mittelverwendung, womit erhebliche Unsicherheiten aufgrund wertender Elemente bei der Frage, ab wann ein wirtschaftlicher Betrieb die gemeinnützige Organisation prägte, abgebaut wurden.

Hinsichtlich dessen, ob eine Beteiligung an anderen Körperschaften steuerprivilegiert oder steuerpflichtig ist, arbeitet der Verfasser heraus, dass in Deutschland dabei auf die „maßgebende Einflussnahme“ auf den laufenden Betrieb der wirtschaftlich tätigen Gesellschaft abgestellt wird. Dahingegen werde in England eine solche maßgebende Einflussnahme auf wirtschaftlich tätige Tochtergesellschaften steuerlich ebenso wenig sanktioniert wie die Personalunion von Charity- und Tochtergesellschaftsgeschäftsführer.

Ein weiterer aufgezeigter Unterschied der Rechtsordnungen beschreibt der Verfasser darin, dass in Deutschland Mittelweitergaben einer (wirtschaftlich tätigen) Tochter- an die (gemeinnützige) Muttergesellschaft bei der zuwendenden Gesellschaft nur in einem bestimmten Rahmen steuerliche Beachtung finden kann. In England hingegen können solche Zuwendungen die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Gesellschaft stets in Höhe der Spende und damit unter Umständen auf ein Minimum senken. Diese Thematik wird vor dem Hintergrund drohender Wettbewerbsverzerrungen weiter kritisch zu hinterfragen sein.

Abschließend wird versucht, diese Unterschiede durch grenzüberschreitende Beteiligungsstrukturen fruchtbar zu machen.

### III.

Die Arbeit schließt mit einer Thesenübersicht und einem Ausblick.