

Einleitung

A. Problemstellung

Seit einigen Jahren ist die Tendenz zu beobachten, dass gemeinnützige Non-Profit-Organisationen sich verstärkt im Wirtschaftsleben betätigen und neue Wege der Mittelbeschaffung gehen. Neben dem eingetragenen Verein und der rechtsfähigen Stiftung als beliebte Rechtsformen des Gemeinnützigkeitssektors hat sich auch die GmbH für die Betätigung gemeinnütziger Organisationen wegen ihrer flexiblen Satzungsgestaltung, einer gegenüber Vereinen regelmäßiger stringenteren Führungsstruktur sowie der Möglichkeit der Haftungsbeschränkung vielfach als passende Rechtsform erwiesen. Zudem findet auch die gemeinnützige Aktiengesellschaft in jüngerer Vergangenheit zunehmend Verbreitung.¹

Bei der gemeinnützigen Aktiengesellschaft handelt es sich nicht um eine gesellschaftsrechtliche Sonderform der Aktiengesellschaft² – ihren gesellschaftsrechtlichen Status als Aktiengesellschaft erlangt sie gemäß § 41 Abs. 1 S. 1 AktG mit Eintragung in das Handelsregister –, sondern um eine Aktiengesellschaft mit steuerrechtlichem Sonderstatus.³ So sind auch Kapitalgesellschaften als „Körperschaften“ im Sinne der § 51 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unmittelbar steuerlich privilegiert, sofern sie den qualifizierten gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen der §§ 51 ff AO entsprechen. Die gemeinnützige Aktiengesellschaft ist damit – positiv formuliert – eine Aktiengesellschaft im Sinne des Aktiengesetzes, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke⁴ im Sinne der Abgabenordnung verfolgt und aufgrund eben dieser (selbstlosen) Gemeinwohlförderung⁵ – im Gegensatz zu den üblicherweise auf Gewinnerzielung ausgerichteten Aktiengesellschaften – steuerlich privilegiert wird.⁶ Die steuerlichen Privilegierungen bestehen in der Regel⁷ in der Befreiung von der Körperschaftssteuer (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), der Gewerbesteuer (vgl. § 3 Nr. 6 GewStG), der Grundsteuer (vgl. § 3 Nr. 3 b) GrStG) und der Erbschafts- und Schenkungsteuer im Falle von Zuwendungen

¹ *Bayer/Hoffmann*, AG-Report 2008, S. 531, 531.

² *Priester*, GmbHR 1999, S. 149, 150;

³ *Bayer/Hoffmann*, AG-Report 2007, R 347, 347; zur gemeinnützigen GmbH: *Schlüter*, GmbHR 2002, S. 535, 538.

⁴ Nachfolgend auch zusammengefasst als „steuerbegünstigte Zwecke“ sowie als „gemeinnützige Zwecke“ im Sinne eines Oberbegriffs.

⁵ Vgl. zur Gemeinwohlförderung als Rechtfertigungsgrund für eine steuerliche Privilegierung: Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts (vom 24.3.1988), S. 92 ff; *Reiß*, Gemeinnützige Organisationen, Leistungen im Gemeinwohlinteresse und harmonisierte Umsatzsteuer, in: *Walz/ Hüttemann/ Rawert/ Schmidt* (Hrsg.): Non Profit Law Yearbook 2005, S. 47 ff, insbesondere S. 50 und 72; *Seer*, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: *Jachmann* (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, S. 12 ff, insbesondere S. 21 ff.

⁶ *Bayer/Hoffmann*, Der Aufsichtsrat 02/2008, S. 25

⁷ Es wird keine einheitliche, sondern eine für jede Steuerart gesonderte Entscheidung getroffen, vgl. zur gGmbH: *Schlüter*, GmbHR 2002, 535, 536.

(vgl. § 13 Nr. 16 b) ErbStG) sowie der Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes bei bestimmten Leistungen (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG), aber auch – für Dritte – in der Möglichkeit, Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke als Sonderausgabe steuerlich geltend zu machen (vgl. § 10 b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Sie gelten grundsätzlich für sämtliche gemeinnützige Körperschaften im Sinne der § 51 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO iVm. § 1 Abs. 1 KStG. Nichtsdestotrotz ist das tatsächliche Vorkommnis der gewählten (privatrechtlichen) Rechtsformen im Gemeinnützigkeitssektor unterschiedlich ausgeprägt: Von rund 12.552 existierenden Aktiengesellschaften (inklusive KGaA) in Deutschland⁸ ist der Anteil der als im Sinne der Abgabenordnung gemeinnützig einzustufenden Aktiengesellschaften gering. So dürften davon weit unter 100, wahrscheinlich aber sogar weniger als 50 gemeinnützig ausgestaltet sein.⁹ Setzt man diese Zahl ins Verhältnis zu der Anzahl der existierenden GmbHs – rund 986.650¹⁰ –, davon wohl etwa einige zehntausend gemeinnützig¹¹, sowie zu der Anzahl der existierenden eingetragenen Vereine – rund 580.298¹² –, die zumeist gemeinnützig sind¹³, und existierenden rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts – rund 19.551¹⁴ –, von denen rund 95 Prozent gemeinnützig sind¹⁵, so zeigt der

⁸ Deutsches Aktieninstitut, Stichtag: August 2011, DAI-Factbook 01-1, Stand: 10. November 2011.

⁹ Eine statistische Erfassung bestehender gemeinnütziger Aktiengesellschaften existiert, soweit ersichtlich, nicht; die Angabe beruht auf einer Schätzung. *Sprengel* schätzt die Anzahl der im Jahre 2005 existierenden gemeinnützigen Aktiengesellschaften auf 30, vgl. *Sprengel*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: *Helmig/Puschert/Schauer/Witt* (Hrsg.), *Nonprofit-Organisationen und Märkte*, S. 167, 169. In der Folgezeit sind zwar weitere gemeinnützige Aktiengesellschaften hinzugekommen, vgl. auch: *Bayer/Hoffmann*, AG-Report 2008, S. 531, 531 ff, die jedoch auch heute die genannte Gesamtanzahl nicht übersteigen dürften.

¹⁰ Stand/Stichtag: 1. Januar 2008. Die Bestandszahlen beruhen auf den Angaben des Bundesamtes für Justiz vom 27. Juni 2008 (die in dem Gesamtergebnis enthaltenen Bestandszahlen für Baden-Württemberg zum 1. Januar 2008 beruhen auf einer partiellen Schätzung *Kornblums*), *Kornblum*, GmbHR 2009, S. 25, 25 und 26. Sie sind zumindest als Richtwert anzusehen.

¹¹ Eine statistische Erfassung bestehender gemeinnütziger GmbHs existiert, soweit ersichtlich, nicht; die Angabe beruht auf einer Schätzung *Sprengels* für das Jahr 2005 *Sprengel*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: *Helmig/Puschert/Schauer/Witt* (Hrsg.), *Nonprofit-Organisationen und Märkte*, S. 167, 169.

¹² Vereinsstatistik, Stand: Oktober 2011, V & M Service GmbH (Hrsg.), <http://www.npo-info.de/vereinsstatistik/2011/>, abgerufen: Oktober 2013.

¹³ *Sprengel*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: *Helmig/Puschert/Schauer/Witt* (Hrsg.), *Nonprofit-Organisationen und Märkte*, S. 167, 169.

¹⁴ Statistik rechtsfähiger Stiftungen bürgerlichen Rechts, Stand: 31. Dezember 2012, Bundesverband Deutscher Stiftungen, http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Pressematerial/DST_Pressekonferenz_2013/BvDS_Stiftungen_in_Zahlen_II_2012_23.pdf, abgerufen: Oktober 2013.

¹⁵ *Schauhoff*, in: *Schauhoff* (Hrsg.), *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 3 Rn. 1; *Hüttemann*, Der Stiftungszweck nach dem BGB, in: *Martinek/Rawert/Weitemeyer* (Hrsg.), *FS Reuter*, S. 121, 121, vgl. auch *Sprengel*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: *Helmig/Puschert/Schauer/Witt* (Hrsg.), *Nonprofit-Organisationen und Märkte*, S. 167, 169.

Vergleich¹⁶, dass gemeinnützige Aktiengesellschaften in Deutschland trotz wachsender Beliebtheit in jüngerer Vergangenheit ein „Exotendasein“¹⁷ führen.¹⁸

Orientiert man sich am ursprünglichen Leitbild des heute noch geltenden Aktiengesetzes (1965) – der großen (Publikums-)Aktiengesellschaft –, so mag die Aktiengesellschaft aufgrund ihrer tendenziellen Ausrichtung für den Kapitalmarkt sowie aufgrund der (Form-)Strenge des Aktienrechts nicht die naheliegendste Rechtsform für den (kleinen bzw. mittelständischen) Gemeinnützigkeitssektor zu sein¹⁹. Dass die gemeinnützige Aktiengesellschaft in jüngerer Vergangenheit einen zahlenmäßigen Anstieg zu verzeichnen hat, ist insbesondere dem Inkrafttreten des Gesetzes für kleine Aktiengesellschaften und zur Deregulierung des Aktienrechts vom 2. August 1994²⁰ ²¹ und der damit verbundenen „Entbürokratisierung“²² (des Aktienrechts) geschuldet, aber auch späteren Aktienrechtsnovellen, die zu weiteren Deregulierungen und Erleichterungen für die kleine Aktiengesellschaft führten²³, die damit die Aktiengesellschaft an sich als Alternative zur GmbH in den Fokus des Mittelstandes und kleiner Unternehmer rückten²⁴ – und damit ebenso in den Fokus des Gemeinnützigkeitssektors²⁵. So war bis dato die Aktiengesellschaft unter anderem aufgrund des

¹⁶ Die Vergleichszahlen für die AG, GmbH, den Verein und die Stiftungen erstrecken sich über einen Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2012, die Zahlen in Bezug auf deren gemeinnützige Tätigkeit beruhen auf Schätzungen. Auch wenn daher im direkten Vergleich zahlenmäßige Verschiebungen möglich sind, ändert dies nichts an dem grundsätzlichen Verhältnis der gemeinnützigen Aktiengesellschaft im Vergleich zu den anderen genannten Körperschaften.

¹⁷ *Bayer/Hoffmann*, AG-Report 2007, R 347, 347; vgl. auch von *Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, S. 607 („die (seltenen) Beispiele gemeinnütziger Aktiengesellschaften“).

¹⁸ *Van Randenborgh*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 1, Rn. 4; siehe auch *Sprengel*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: Helmig/Puschert/Schauer/Witt (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen und Märkte, S. 167, 169 sowie *ders.*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG): Renaissance einer Organisationsform für bürgerschaftliches Engagement, in: Reihe Opuscula des Maecenata Instituts (Hrsg.), Opusculum Nr. 15, S. 1, 3.

¹⁹ So wird der gemeinnützigen Aktiengesellschaft aufgrund der Formstrenge des Aktienrechts und der tendenziellen Ausrichtung der Aktiengesellschaft für den Kapitalmarkt kaum praktische Relevanz zugesprochen, *van Randenborgh*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 1, Rn. 4; ebenso in Bezug auf die Formstrenge: *Bayer/Hoffmann*, AG-Report 2007, R 347, 347.

²⁰ BGBl. I 1994, S. 1961 ff.

²¹ Vgl. *Bayer/Hoffmann*, AG-Report 2007, R 347, 347, die in dem Gesetz zumindest einen „gewissen Impuls für den Rückgriff auf die Rechtsform >Aktiengesellschaft< auch im Gemeinnützigkeitssektor“ sehen; *ders.*, AG 2008, S. 531, 531.

²² So *Sprengel*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: Helmig/Puschert/Schauer/Witt (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen und Märkte, S. 167, 169.

²³ Vgl. *Seibert*, in: Seibert/Kiem/Schüppen (Hrsg.), Handbuch der kleinen AG, Rn. 1.23.

²⁴ Vgl. *Seibert*, in: Seibert/Kiem/Schüppen (Hrsg.), Handbuch der kleinen AG, Rn. 1.24, 1.25, 1.26.

²⁵ Vgl. *Sprengel*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: Helmig/Puschert/Schauer/Witt (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen und Märkte, S. 167, 169; *ders.*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG): Renaissance einer Organisationsform für bürgerschaftliches Engagement?, in: Maecenata Institut (Hrsg.), Opusculum Nr. 15, S. 1, 19 ff, insbesondere S. 21 (auch wenn der Gemeinnützigkeitssektor rechtspolitisch nicht im Blickpunkt der Reform stand).

Einleitung

starren und dichten aktiengesetzlichen Regelungskomplexes insbesondere hinsichtlich der Binnenorganisation, aber auch aufgrund von Mitbestimmungsrechten sowie Buchführungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften für andere als Großunternehmen nicht nur unpraktikabel, sondern auch zu verwaltungs- und kostenintensiv ausgestaltet. Mit Einführung der kleinen Aktiengesellschaft, aber auch durch nachfolgende Gesetze, wurden u.a. erleichternde Vorschriften zur Einberufung und Durchführung von Hauptversammlungen, zu Aufsichtsratssitzungen sowie zu Bekanntmachungspflichten geschaffen²⁶, auch ein Gleichlauf zwischen der GmbH und der Aktiengesellschaft im Hinblick auf Mitbestimmungsrechte von Arbeitnehmern wurde hergestellt²⁷. Durch die erleichterten gesetzlichen Regelungen wurde die Grundlage für die Nutzung der Aktiengesellschaft im kleinen und mittelständischen Bereich und damit – als Nebeneffekt – im Gemeinnützigensektor geschaffen.

Die gemeinnützigen Aktiengesellschaften sind in den unterschiedlichsten Bereichen tätig. So werden unter anderem Zoologische Gärten unterhalten (wie der Zoologische Garten in Berlin), Standortförderungen (z.B. Würzburg gAG) und kirchliche Nächstenliebe (z.B. Agaplesion gAG und EJF Lazarus gAG) betrieben, Führungsnachwuchs für die Wirtschaft ausgebildet (z.B. Nordakademie – Hochschule der Wirtschaft gAG), Jugendarbeitslosigkeit bekämpft (z.B. Joblinge gAG) sowie Umwelt- und Landschaftsschutz gefördert (z.B. Eden ApfelKräuterGarten gemeinnützige Aktiengesellschaft).

Aufgrund der tendenziellen Ausrichtung der Aktiengesellschaft für den Kapitalmarkt, der im Aktienrecht geltenden Satzungsstrenge (§ 23 Abs. 5 AktG), der Öffnung der Rechtsform für den kleinen und mittelständischen Unternehmensbereich und des in der Praxis breitgefächerten gemeinnützigen Tätigkeits- bzw. Förderungsbereiches bei gleichzeitig geringem Vorkommen der (gemeinnützigen) Aktiengesellschaft im Vergleich zur (gemeinnützigen) GmbH, zum (gemeinnützigen) eingetragenen Verein sowie der (gemeinnützigen) rechtsfähigen Stiftung wirft die Verwendung dieser Rechtsform jedoch die Frage nach ihrer Eignung für den Gemeinnützigensektor auf.

Diese Fragestellung soll Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit sein.

²⁶ Zu den einzelnen Regelungen die kleine Aktiengesellschaft betreffend siehe den Überblick bei *Seibert*, in: Seibert/Kiem/Schüppen (Hrsg.), Handbuch der kleinen AG, Rn. 1.23.

²⁷ Vgl. *Seibert*, in: Seibert/Kiem/Schüppen (Hrsg.), Handbuch der kleinen AG, Rn. 1.7.

B. Gang der Untersuchung

Eingeleitet wird die Untersuchung durch die Fragestellung, ob der Gesetzgeber mit der Einbeziehung der Aktiengesellschaft in den persönlichen Anwendungsbereich der Steuerprivilegierungsvorschriften der §§ 51 ff AO willkürlich sich eigentlich wesensfremde Konzepte (Aktiengesellschaft/Gemeinnützigkeit) zusammengefügt hat oder ob die in der Anwendbarkeit der steuerlichen Privilegierungen zum Ausdruck kommende Wertung, dass Aktiengesellschaften dem (ausschließlichen) Gemeinwohl dienen können, Stütze in der Historie findet. Hierzu wird die Historie der Aktiengesellschaft und damit einhergehend die Entwicklungsgeschichte des Aktienrechts sowie des Gemeinnützigeitsrechts, insbesondere die historische Verknüpfung zwischen dem Gemeinnützigeitskriterium und der Aktiengesellschaft, begutachtet.

Hieran anschließend wird untersucht, ob und inwiefern die steuerrechtlichen Anforderungen an eine gemeinnützige Körperschaft mit dem Aktiengesetz, insbesondere vor dem Hintergrund der im Jahre 1965 eingeführten Satzungsstrenge (§ 23 Abs. 5 AktG), vereinbar sind.

Auf Grundlage des Untersuchungsergebnisses, ob und inwiefern die steuerrechtlichen Anforderungen mit dem Aktiengesetz vereinbar sind, stellt sich abschließend die Frage, welche Gründe und Motive für die Wahl der Aktiengesellschaft für den Gemeinnützigeitssektor bestehen können. Hierzu wird untersucht, ob und inwiefern sich Gründe und Motive aus der isolierten Betrachtung der gesetzlichen Ausgestaltung der Aktiengesellschaft und deren wirtschaftlicher Bedeutung sowie aus dem direkten Vergleich zu den ebenfalls im Sinne der § 51 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO iVm. § 1 Abs. 1 KStG steuerbegünstigten privaten Körperschaften wie der GmbH, dem eingetragenen Verein und der rechtsfähigen Stiftung ergeben. Im Rahmen dessen wird untersucht, ob und inwiefern sich die Rechtsform der Aktiengesellschaft insbesondere unter Fundraising-, Partizipations-, Steuerungs- sowie Marketinggesichtspunkten im Allgemeinen, aber auch im Besonderen, namentlich im direkten Vergleich zur GmbH, zum eingetragenen Verein und zur rechtsfähigen Stiftung für den Gemeinnützigeitssektor eignet. Hierbei werden auch Gründungsaufwand und Kapitalausstattung, Buchführungs-, Rechnungslegungs-, Prüfungs- sowie Offenlegungspflichten, Satzungs- bzw. gesellschaftsvertragliche Regelungen und ihre Änderbarkeit im Allgemeinen sowie in Bezug auf den Zweck und den Vereins-, Stiftungs- und Unternehmensgegenstand im Besonderen, die Lebensdauer und Auflösungsmöglichkeiten sowie die Haftung der Kapitalgeber bei der jeweiligen Rechtsform berücksichtigt.

Der Untersuchungsgegenstand wird beschränkt auf die nicht-börsennotierte, individuelle Aktiengesellschaft, die in keinem Verhältnis zu anderen Gesellschaften steht, mithin kein verbundenes Unternehmen im Sinne des § 15 AktG ist. Grund für die Beschränkung ist, dass die gemeinnützige Aktiengesellschaft in Konzernstrukturen, soweit ersichtlich, in der Praxis in der Regel nicht gewählt wird. Gemeinnützigeitsrechtlich problematisch könnten hierbei unter anderem die Abfindungs- und Ausgleichsansprüche sein, die Aktionären bei Abschluss von Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen gem. §§ 304, 305 AktG gewährt werden müssen.

