

Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO

von
Martin Schunk

1. Auflage

Bucerius Law School Press 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 86381 039 9

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

**Schriftenreihe
des Instituts für Stiftungsrecht
und das Recht der Non-Profit-Organisationen**

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert
Karsten Schmidt · Birgit Weitemeyer

Band II/16

Martin Schunk

**Kooperationen zwischen
gemeinnützigen Körperschaften und
das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO**

Verlag:
Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Autor:
Martin Schunk

Herausgeber:
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2014

Herstellung und Auslieferung:
trdition GmbH, Grindelallee 188, 20144 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-039-9

Printed in Germany

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, wird gefördert durch

Deutsche Bank 

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER

 **ZEIT-Stiftung**
Ebelin und Gerd
Bucerius

Erster Teil

Einführung

1. Erläuterung der Themenrelevanz

1. Bedeutung von Kooperationen im Non-Profit-Bereich

„Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften erfreuen sich in den letzten Jahren einer zunehmenden Praxisrelevanz.“¹ Diese und ähnliche Sätze sind dem einschlägigen Schrifttum zu entnehmen. Die kritische Leserschaft ist augenblicklich alarmiert und meldet – sollte dem kategorischen Urteil kein schlüssiges Faktum folgen – berechtigte Zweifel an. Besteht bei Kooperationen nicht eher die Gefahr, das eigene Profil für eine geringere, weil geteilte, Außenwirkung zu verwischen? Eine fatale Konsequenz für Organisationen, die ihre Einnahmen in hohem Maße durch Spenden generieren. Seit der Veröffentlichung der Kurzstudie „Stiftungsk Kooperationen in Deutschland“ vom Bundesverband Deutscher Stiftungen verfügt die These jedoch über eine zuvor vermisste Inhaltsschwere. Obwohl die Studie lediglich Stiftungen, also nur einen Teilbereich der steuerbegünstigten Körperschaften in Deutschland, implizierte, lässt sie die Zweifler verstummen. Das Faktum lautet: hohe Kooperationsdichte. Im Untersuchungsjahr 2008 besaß über die Hälfte der 835 Teilnehmer mindestens einen Kooperationspartner, wobei die Präferenz bei Stiftungen und anderen gemeinnützigen Körperschaften lag.¹ Den Beweis dafür, dass Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften über den Stiftungsbereich hinaus eine hohe Signifikanz aufweisen, lieferte schließlich das Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB). Es veröffentlichte im Jahr 2012 die Ergebnisse einer Studie, welche sich mit den Ansprüchen und ökonomischen Herausforderungen von Dritte-Sektor-Organisationen beschäftigte.² Von den 3.111 steuerbegünstigten Vereinen, GmbHs, Stiftungen und Genossenschaften, die sich an der Untersuchung beteiligten, kooperierten 71 Prozent regelmäßig mit anderen gemeinnützigen Organisationen.³

Ausgehend von der Signifikanz der Thematik in der Praxis richtet sich der Fokus sogleich auf die Motivlage. Grundsätzlich kooperieren gemeinnützige Körperschaften in der Annahme, sie könnten ihre Zwecke nur oder jedenfalls zielführender gemeinsam erreichen. Laut der besagten Studie des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen gingen die Teilnehmer hauptsächlich Kooperationen ein, um eine größere Wirkung (Outcome) und einen höheren Wahrnehmungsgrad zu erzielen sowie finanzielle Unterstützungen zu erhalten.⁴ Es bestätigt sich zunächst die angedeutete Hauptintention für Kooperationen, nämlich zusammen mehr zu bewirken als im Alleingang. Aus dem gemeinsamen Auftreten resultiert ferner eine wachsende Ausstrahlung der Initiative, die gegebenenfalls einen Mobilisierungseffekt für

¹ Vgl. Theurl/Saxe, *Stiftungsk Kooperationen in Deutschland*, S. 12 f.

² Priller/Alscher/Droß/Paul/Poldrack/Schmeißer/Waitkus, *Dritte-Sektor-Organisationen heute*, Discussion Paper SP IV 2012 – 402, www.wzb.eu/org2011, 20.12.12, 10:10 Uhr.

³ Vgl. ebd. Priller/Alscher/Droß/Paul/Poldrack/Schmeißer/Waitkus, *Discussion Paper SP IV 2012 – 402*, S. 36.

⁴ Vgl. Theurl/Saxe, *Stiftungsk Kooperationen in Deutschland*, S. 20.

das Projekt bei anderen gemeinnützigen Körperschaften oder privaten Spendern auslösen kann. Das Motiv der finanziellen Unterstützung ist allgegenwärtig, da die Bündelung von monetären Ressourcen i. d. R. einen quantitativ höheren Mitteleinsatz und somit eine umfassendere Zielerreichung ermöglicht. Weitere Beweggründe verweisen, speziell bei neu gegründeten Organisationen, auf die Nutzung von Erfahrungen und Fachkompetenzen sowie Kontakten von routinierten Kooperationspartnern. Darüber hinaus bieten Kooperationen infolge einer detaillierteren Evaluation des Handelns die Möglichkeit, mehr Aspekte zu berücksichtigen, neue Ideen zu entwickeln, Projekte effizienter zu koordinieren und Synergiepotenziale herauszubilden. Abgesehen von den genannten Motiven wird die Entscheidung für den Eingang einer Kooperation auch von äußeren Faktoren stimuliert. So haben die Weltwirtschaftskrise und die Staatsschuldenkrise im Euroraum sicherlich, wenn auch empirisch nicht nachgewiesen, zur Stagnation des inländischen Spendenaufkommens⁵ sowie zu niedrigen Erträgen im Bereich der Vermögensverwaltung in den letzten Jahren beigetragen. Neben etwaigen finanziellen Zwängen wird künftig, vor allem bei Vereinen, welche auf aktive Mitglieder angewiesen sind, vermehrt der demographische Wandel in den Fokus rücken. Viele Vereine werden sich allein aufgrund dessen über kurz oder lang mit dem Thema Kooperationen beschäftigen müssen. Ferner kann die Gewährung von staatlichen Zuschüssen eine überregionale Präsenz⁶ bedingen, welche oftmals nur mittels eines Kooperationsverbunds zu bewerkstelligen ist.

Angesichts der Bedeutung von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften im Inland und dem permanent präsenten Begriff der Globalisierung stellt sich zwangsläufig die Frage, welche Relevanz grenzüberschreitenden Kooperationen zuteil wird. Es ist zunächst zu konstatieren, dass ca. 16 Prozent der rechtsfähigen deutschen Stiftungen im Ausland tätig sind.⁷ Vergleichszahlen zu anderen gemeinnützigen Körperschaften (z. B. Vereine, gGmbHs) liegen nicht vor. Eine Zunahme von Auslandsengagements ist zu erwarten, da gemeinnützige Zwecke wie die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit, der Völkerverständigung und des Umweltschutzes eines globalen Lösungsansatzes bedürfen. Auch die Bereiche Erziehung und Berufsbildung, Gesundheit, Jugendhilfe, Kunst und Wissenschaft sowie die Mildtätigkeit (z. B. Katastrophenhilfe) reichen längst über den nationalen Horizont hinaus. Um eine erfolgreiche Zweckverwirklichung im Ausland zu gewährleisten, sind die inländischen Körperschaften stärker als in Deutschland auf Kooperationen mit ausländischen Partnerorganisationen angewiesen. Die Motivlage für grenzüberschreitende Kooperationen zwischen gemeinwohldienlichen Körperschaften ist hingegen aller Voraussicht nach (es liegen keine Studien vor) kongruent zu jener im Inland. Auch hier können äußere Faktoren die Entscheidung für Kooperation beeinflussen. Die Finanzkrise etwa wirkte sich auch negativ auf das Spendenverhalten im EU-Ausland aus. Nach einem Bericht der Charities

⁵ Vgl. Deutscher Spendenrat e.V., Studie: Spendenjahr 2012: Trends und Prognose, <http://www.spendenrat.de/download.php?f=a09732ffe117698b65085f1f8b2b1a64>, 16.11.2012, 17:00 Uhr.

⁶ So lässt das Bundesministerium für Bildung und Forschung gemäß einer Förderrichtlinie im Bereich der Förderung außerschulischer Maßnahmen beispielsweise nur bundesweit tätige Verbände und „bundesländerübergreifend tätige Initiativen“ als Erstzuwendungsempfänger zu (BMBF, <http://www.bmbf.de/de/18753.php>, 16.11.2012, 18:00 Uhr).

⁷ Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen, Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2005, A 30.

Aid Foundation sanken die Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in Großbritannien im Zeitraum der Krise um mehr als 11 Prozent.⁸

2. Das Unmittelbarkeitsgebot – Hemmschuh für Kooperationen?

Für die Bewilligung von Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit referenzieren nahezu alle relevanten Einzelsteuergesetze darauf, dass die privilegierte Körperschaft „ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken“ dient. Das in § 57 AO näher spezifizierte Merkmal der Unmittelbarkeit ist folglich als wesentliche Bedingung für die steuerbegünstigte Qualifikation einer gemeinwohlorientierten Organisation zu charakterisieren. Hinter der Bedeutung des Wortlauts lässt der Gesetzgeber zunächst kein Fragezeichen; eine Körperschaft verfolgt ihre satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar, wenn sie jene selbst verwirklicht (§ 57 Abs. 1 S. 1 AO). Die prima vista unkompliziert anmutende Regelung wandelt sich jedoch bei eingehender Betrachtung zu einer opulenten – mit diversen Zusätzen bzw. Ausnahmen durchzogenen – Vorschrift. So fingiert der Gesetzgeber auch im Falle der Beauftragung einer sog. „Hilfsperson“ eine unmittelbare Zweckverwirklichung, insoweit deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Eine Sondervorschrift existiert ferner für Spitzenorganisationen, die mehrere steuerbegünstigte Körperschaften unter einem Dach zusammenfassen. Nach Ansicht der herrschenden Lehre zählen darüber hinaus gesondert normierte, steuerlich unschädliche Mittelbeschaffungs- und Unterstützungsleistungen zu den Ausnahmeregelungen vom Gebot.⁹

Die Vorschrift hat in den letzten Jahren infolge der wachsenden Signifikanz von Kooperationen im gemeinnützigen Sektor wieder an Bedeutung gewonnen, nachdem sie in der Literatur lange Zeit recht stiefmütterlich behandelt wurde. Einer detaillierten Betrachtung musste das Merkmal zuletzt im Jahre 1967 durch Detlev Fricke¹⁰ standhalten. Wie lange dies schon zurückliegt, verdeutlicht allein die Tatsache, dass die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften der §§ 17 bis 19 StAnpG und der Gemeinnützigkeitsverordnung erst 1977 im Zuge der Neuordnung der Reichsabgabenordnung auf die §§ 51 bis 68 AO übertragen wurden. Eine Gesamtbetrachtung der Vorschrift vor dem Hintergrund der Aktualität von Kooperationsbildungen scheint daher mehr denn je geboten.

Hinsichtlich der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung von Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften prädominiert regelmäßig die Prüfung des Unmittelbarkeitsgebots. Diese Tatsache lässt sich generell auf den Dualismus zwischen eigener und kooperativer Zweckerfüllung zurückführen. Während § 57 AO die Selbstverwirklichung der Satzungszwecke fordert, rekurrieren Kooperationen naturgemäß auf Elemente wie Arbeitsteilung und Mitwirkung. Die Prämisse der Unmittelbarkeit stellt insofern generell eine vom Gesetzgeber geschaffene Einschränkung der Zusammenarbeit zwischen gemeinnützigen

⁸ Vgl. Charities Aid Foundation, UK Giving 2009, http://www.cafonline.org/pdf/UK_Giving_2009.pdf, 01.12.2010, 18:00 Uhr, p. 3.

⁹ Vgl. etwa Seer, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO, § 58 Rn. 1; Leisner-Egensperger (2011), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 58 Rn. 22a; Koenig, in: Pahlke/Koenig, Kommentar AO, § 58 Rn. 5 ff.

¹⁰ Detlev Fricke, Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung noch aufrechtzuerhalten?

Körperschaften dar. Inwiefern einzelne Kooperationsleistungen durch das Gebot realiter erschwert werden, beurteilt sich anhand der einschlägigen Norm sowie der Ausnahmebestimmungen bzw. bei unpräziser Gesetzeslage nach den Auffassungen von Rechtsprechung und Finanzverwaltung. Bei der Einzelbeurteilung stellt der unsystematische und teilweise unvollständige Norminhalt eine der Hauptprobleme dar. „Moderne“ Kooperationsformen wie Holdingstrukturen werden aufgrund fehlender zeitgemäßer Normanpassungen gar nicht thematisiert. Endogene (§ 57 Abs. 2 AO) und n. h. L. exogene (§ 58 Nr. 1 bis 4 AO) Ausnahmevorschriften, welche sich auf Interessenkanalisierungen im Verbund sowie freiwillige Unterstützungsleistungen beziehen, sind hingegen schwerlich mit dem Sinngehalt des Unmittelbarkeitsgebots vereinbar und sorgen somit für Rechtsunsicherheiten. Erschwerend wirkt sich darüber hinaus die zum Teil unstete Interpretation der Vorschrift durch Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur aus. Insbesondere die „Hilfspersonenregelung“ nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO, welche einen integralen Bestandteil des Gebots bildet, wird sehr differenziert betrachtet. Ergo bilden Kooperationsleistungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und das gemeinnützigkeitsrechtliche Unmittelbarkeitsgebot ein „verworrenes“ Netz, welches es in der vorliegenden Arbeit zu entstricken gilt. Diesen Wunsch hegen im Übrigen auch führende Fachexperten des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. So weist Rainer Hüttemann im Vorwort des zweiten Hefts 2012 der Zeitschrift für das Recht der Non-Profit-Organisationen auf den Reformbedarf des Unmittelbarkeitsgebots hin, „damit sinnvolle Kooperationen zwischen mehreren Einrichtungen und moderne Organisationsstrukturen nicht länger durch steuerliche Vorgaben erschwert werden.“¹¹

Der 1. Senat des Bundesfinanzhofs entschied am 17.02.2010¹² über einen Sachverhalt, der einen engen Bezug zur Thematik aufweist und deren Praxisrelevanz unterstreicht. Zu beurteilen war ein arbeitsteiliges Kooperationsverhältnis zwischen mehreren steuerbegünstigten Körperschaften. Bei der Klägerin handelte es sich um eine gemeinnützige GmbH, deren Stammkapital von zwei ebenfalls als gemeinnützig anerkannten Stiftungen gehalten wurde. Die steuerbefreiten Körperschaften betätigten sich satzungsgemäß in der heilpädagogischen Betreuung von entwicklungsgestörten und behinderten Menschen. In dem relevanten Zeitraum erbrachte die GmbH im Auftrag ihrer beiden Gesellschafter Leistungen im Bereich des Arbeitstrainings sowie Betreuungsleistungen gegen Entgelt. Fraglich war, ob die Klägerin mit ihrer Tätigkeit als Hilfsperson der Gesellschafter auch selbst dem Unmittelbarkeitsgebot entsprach. Im Ergebnis ergänzte der 1. Senat seine – in der Literatur viel diskutierte und kritisierte – frühere Rechtsauffassung, nach der das Agieren als Hilfsperson allein keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit rechtfertige.¹³ Nach Ansicht der BFH-Richter handelte die Klägerin unmittelbar i. S. d. § 57 AO, da sie gerade nicht nur eine Hilfstätigkeit für andere erbracht, sondern gleichzeitig die eigenen steuerbegünstigten Satzungsziele verfolgt habe.¹⁴ Anfang 2012 nahm die Finanzverwaltung jene Rechtsauffassung in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung auf.¹⁵ Ein Teilabschnitt der Untersuchung wird sich mit dieser Thematik beschäftigen und klären, inwiefern sich die aktuelle Rechtsprechung zu arbeitsteiligen Kooperationen auf das oben geschilderte Spannungsverhältnis auswirkt.

¹¹ Hüttemann, Vorwort, npoR 2012, Heft 2, S. 1.

¹² BFH, BStBl. II 2010, 1006.

¹³ Vgl. BFH, BStBl. II 2007, 628 (630).

¹⁴ Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1008).

¹⁵ Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2.

II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Gegenstand der Abhandlung sind Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften und deren Vereinbarkeit mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Gebot der Unmittelbarkeit nach § 57 AO. Die Hauptintention der Arbeit besteht darin, das Unmittelbarkeitsgebot unter Zugrundelegung praxisrelevanter Kooperationskonstrukte zwischen steuerbegünstigten Akteuren zu untersuchen, Obstruktionen zu identifizieren und Lösungsvorschläge zu erarbeiten, um jene Einschränkungen zu eliminieren. Gemeinwohlfördernde Kooperationen im gemeinnützigen Sektor sollen künftig nicht mehr durch die Vorschrift beeinträchtigt bzw. gar verhindert werden.

Neben dem Einführungsteil untergliedert sich die Untersuchung zusätzlich in drei Teile. Während sich Ersterer explizit mit dem Unmittelbarkeitsgebot befasst, widmen sich Letztere inländischen und grenzüberschreitenden Kooperationsformen im Non-Profit-Bereich und deren Vereinbarkeit mit dem Gebot.

Zum detaillierten Aufbau: Der Einführungsteil umfasst außer dem bisher Gelesenen die Klärung zweier Begriffe, die für das Verständnis und die Dimension der Thematik unerlässlich sind. Hierzu zählen die Termini „gemeinnützige Körperschaft“, im steuerrechtlichen Sinne, und „Kooperation“, allgemein und im Sinne dieser Arbeit. Die Beschränkung auf steuerbegünstigte Körperschaften erklärt sich zum einen aus der höheren praktischen Relevanz sektorinterner Kooperationsvereinbarungen¹⁶ und zum anderen aus der dementsprechenden Überschaubarkeit des gemeinnützigen Bereichs als relevanter Gesamtkomplex. Im anschließenden zweiten Teil richtet sich der Fokus auf das Gebot der Unmittelbarkeit (§ 57 AO). Aus den Erläuterungen zur Historie, zum Inhalt und dessen Interpretation sowie zur Einordnung der Regelung im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext formt sich ein Fundament, auf dem die spätere Untersuchung aufbaut. Darüber hinaus werden die Norminhalte der gemeinhin als Ausnahmeregelungen vom Gebot verstandenen §§ 57 Abs. 2 und 58 Nr. 1 bis 4 AO kurz skizziert. Der dritte Teil umfasst schließlich konkrete Kooperationsformen zwischen gemeinnützigen Körperschaften im Inland – aufsteigend nach ihrer Intensität. Jedes Kapitel enthält zunächst eine Definition der jeweiligen Kooperationsform (Relevanz, Abgrenzung zu anderen Kooperationsformen, Organisationsstruktur) im Sinne dieser Arbeit. Im Anschluss daran wird die jeweilige Kooperationsform auf ihre Vereinbarkeit mit dem im zweiten Teil explizierten Gebot der Unmittelbarkeit untersucht. Am Ende des Kapitels erfolgt jeweils eine schematische Darstellung der Ergebnisse. Zu den gefundenen Obstruktionen durch § 57 AO werden letztlich konkrete Lösungsvorschläge erarbeitet, welche künftige Einschränkungen verhindern sollen. Den Blick über den Tellerrand bzw. an dieser Stelle über die Grenzen Deutschlands wagt das erste Kapitel des vierten Teils. Den grundlegenden Aussagen zu den relevanten Kooperationsformen, der generellen Auslands Offenheit des Gemeinnützigkeitsrechts und möglicher Stolpersteine folgt wiederum eine explizite Untersuchung hinsichtlich des Unmittelbarkeitsgebots. Hierbei werden die Regelungsbestandteile (inkl. Ausnahmenvorschriften) zunächst auf ihre Anwendbarkeit auf Auslandssachverhalte überprüft. Die gewonnenen Ergebnisse dienen im Folgenden der Obstruktionsanalyse zu den einzelnen Kooperationsformen. Den ermittelten Einschränkungen werden ebenfalls konkrete Lösungsvorschläge gegenübergestellt. Im zweiten Kapitel des vierten Teils werden

¹⁶ Vgl. Theurl/Saxe, Stiftungskooperationen in Deutschland, S. 13 f.

die gewonnenen Ergebnisse der Arbeit kompakt präsentiert. Bezug nehmend darauf bildet schließlich eine globale Würdigung des Unmittelbarkeitsgebots den Schlusspunkt.

III. Konkretisierung der Begriffe gemeinnützige Körperschaft und Kooperation

1. Gemeinnützige Körperschaft

a. Überblick

Die Legitimation einer Körperschaft, aufgrund einer gemeinnützigen Zweckerfüllung Steuervergünstigungen zu erlangen, bestimmt sich – den einschlägigen Einzelsteuergesetzen zufolge – nach den §§ 51 bis 68 AO. Dementsprechend hat der Gesetzgeber in diesem Abschnitt präzisiert, was unter dem Hyperonym Körperschaft zu verstehen ist. Gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO schließt der Begriff „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“ ein. Ausgehend von dem Verweis auf das Körperschaftsteuergesetz, kann eine Steuervergünstigung somit lediglich von den Rechtsformen in Anspruch genommen werden, die in der abschließenden Aufzählung des § 1 Abs. 1 KStG genannt werden. Hiervon kommt speziell den folgenden Körperschaften Praxisrelevanz zu:

- Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG);
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) wie rechtsfähige Vereine und Stiftungen;
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG);
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

Einzelpersonen und Personengesellschaften sind in obiger Aufzählung nicht enthalten und demzufolge nicht privilegiert. Dies wird vor allem auf die hohe Gefahr einer missbräuchlichen Inanspruchnahme etwaiger Steuervergünstigungen zurückgeführt, da selbstloses Handeln nur bei Körperschaften sichergestellt werden könne.¹⁷ Im Anschluss werden die in der Praxis bedeutsamsten privatrechtlichen Empfänger von Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit näher definiert.

¹⁷ Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 17; Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, § 27 Rn. 7 f.; kritisch hierzu: Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 2 Rn. 83 f.; Orth, Zur Gewerbesteuerbefreiung von Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2012, S. 118 f.

2. Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines Hilfspersonenverhältnisses

a. Mögliche Konstellationen

aa. Hilfsmaßnahmen zur erfolgreichen Projekterfüllung

Weisungsgebundene Hilfstätigkeiten, die eine steuerbegünstigte Organisation gegenüber einer anderen – ebenfalls wegen Gemeinnützigkeit privilegierten – Körperschaft zur Verwirklichung eines gemeinnützigen Vorhabens erbringt, fallen grundsätzlich in den Regelungsbereich des § 57 Abs. 1 S. 2 AO⁴⁹⁷. Häufig sind Vereinbarungen solcherart auf Ressourcenengpässe oder fehlendes Spezialwissen der auftraggebenden Organisation zurückzuführen. Die folgende Konstellation demonstriert dies beispielhaft: Eine gemeinnützige GmbH, die satzungsgemäß zur Erfüllung ihrer Zwecksetzung Eingliederungshilfen für benachteiligte Menschen anbietet, initiiert ein Integrationsprojekt für eine bestimmte Volksgruppe. Die Gesellschaft beschäftigt jedoch selbst keine Mitarbeiter mit dem entsprechenden Know-how. Um das Projekt dennoch erfolgreich umzusetzen, nimmt sie Kontakt zu einem Verein auf, dessen primäre Zwecksetzung auf die Förderung dieser Ethnie gerichtet ist. Sie trifft mit dem Verein eine schriftliche Kooperationsvereinbarung über die Überlassung eines qualifizierten Angestellten zur Durchführung eines wöchentlichen Integrationskurses. Der ausgeliehene Dozent unterliegt in dieser Zeit den Weisungen der gGmbH. Mit der Vereinbarung setzt die Gesellschaft ihre satzungsmäßige Tätigkeit (Eingliederungshilfe) unmittelbar im Sinne der Hilfspersonenregelung um, da das Wirken des Referenten wie eigenes Wirken der Körperschaft im Sinne der Vorschrift anzusehen ist. Andere Hilfspersonenverträge zur Projektrealisierung könnten auf die Vermietung eines Tagungsraums zur Abhaltung entsprechender Kurse oder auf die Bereitstellung von Informationsunterlagen abzielen.

bb. Beauftragung mit Projektverwirklichung

Neben den erwähnten Hilfsmaßnahmen kann sich der Auftragsumfang auch auf das gesamte Projekt bzw. einen bedeutenden Bestandteil davon beziehen. Hierbei wendet eine gemeinnützige Organisation ihrem Kooperationspartner regelmäßig finanzielle Mittel für ein definiertes Projekt zu, welches dieser anschließend nach deren Vorgaben realisiert. Die Einflussnahme des Auftraggebers auf die Projekterfüllung reicht in diesem Fall über den Erhalt von Tätigkeitsberichten und Mittelverwendungsnachweisen hinaus; die ausführende Körperschaft agiert vielmehr weisungsgebunden und kann somit nur in begrenztem Maße autonom handeln. Schuldrechtlich ist die Kooperationsvereinbarung regelmäßig als Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis zu qualifizieren.⁴⁹⁸ Ob ein unentgeltlicher Auftrag (§§ 662 ff. BGB) oder eine entgeltliche Geschäftsbesorgung (§§ 675 ff. BGB) vorliegt, rich-

⁴⁹⁷ Zum Regelungsgehalt s. Zweiter Teil II.

⁴⁹⁸ Vgl. Schick, Kooperationen von Stiftungen, S&S 2003, Rote Seiten, H. 4, 15 (16); Wörle-Himmel, Gemeinnützige Stiftungen als Kooperationspartner, S&S 2007, Rote Seiten, H. 2, 1 (9); Mecking, in: Weitz, Rechtshandbuch für Stiftungen, 9.5.5.2.1.

tet sich hauptsächlich nach der vereinbarten Art der Mittelzuwendung. Stellen die bereitgestellten Mittel lediglich einen Vorschuss (§ 669 BGB) oder Aufwendungsersatz (§ 670 BGB) dar, um liquiditätsschädigende Auslagen des Auftragnehmers zu verhindern, besteht ein Auftragsverhältnis. Vereinbaren die Vertragsparteien hingegen im Vorfeld eine Vergütung, deutet dies eher auf ein entgeltliches Geschäftsbesorgungsverhältnis hin.⁴⁹⁹

Die Hilfspersonenkonstellation weist Parallelen zu den unter II. behandelten freien Unterstützungsleistungen auf.⁵⁰⁰ Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen jedoch nur zu satzungsmäßigen Unterstützungsleistungen; satzungserne Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO zählen – wie die obigen Erkenntnisse zeigen⁵⁰¹ – nicht zum Regelungsbereich des Unmittelbarkeitsgebots und sind daher für die Betrachtung irrelevant. Dient die Mittelweitergabe einem Satzungszweck (§ 58 Nr. 1 AO), handelt es sich um eine unmittelbare Zweckverwirklichung gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO, insofern keine weitere Körperschaft zwischengeschaltet ist.⁵⁰² In diesem Fall stellt die Mittelweitergabe, nicht die Mittelbeschaffung, das Instrument zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks dar. Nennt die Satzung ferner die Mittelweitergabe als spezielle Art der Zweckverwirklichung, findet ebenfalls vorgängig § 57 Abs. 1 S. 1 AO Anwendung.⁵⁰³ Man denke hierbei nur an Körperschaften, die Stipendien und Preise verleihen oder zinslose Darlehen vergeben und damit einen steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck wie die Wissenschaft und Forschung fördern. Sinnt die auftraggebende Körperschaft allerdings primär nach der Projektrealisierung durch den Mittelempfänger, anstelle des Vorgangs des Finanztransfers, da das Projekt ihrem steuerbegünstigten Satzungszweck i. S. d. §§ 52 bis 54 AO dient, liegt i. d. R. ein Hilfspersonenkonstrukt vor.

b. Projekterfüllung dient nur den gemeinnützigen Satzungszwecken des Auftraggebers

aa. BFH-Urteil vom 07.03.2007

Zu obiger Konstellation nahm der 1. Senat in seiner späterhin vom Schrifttum divers diskutierten Entscheidung vom 07.03.2007⁵⁰⁴ grundlegend Stellung. Der Sachverhalt wurde bereits im Zweiten Teil der Arbeit als Vorzeigebeispiel für die teilweise bis heute sachlich geprägte Interpretation des Unmittelbarkeitsmerkmals durch die Rechtsprechung erläutert.⁵⁰⁵ In puncto § 57 Abs. 1 S. 2 AO äußerte sich der BFH, unter der Annahme, dass die Klägerin (GmbH) als Hilfsperson ihrer Gesellschafter agierte, wie folgt:⁵⁰⁶

„Die Klägerin entwickelt das Abrechnungssystem nicht im Auftrag ihrer Gesellschafter, sondern aufgrund ihres eigenen Satzungszweckes. Ob in einem solchen Fall auch ohne

⁴⁹⁹ Vgl. Berger, in: Erman, Kommentar BGB, § 662 Rn. 14.

⁵⁰⁰ Hierzu auch Dritter Teil II. 1. b.

⁵⁰¹ Vgl. Dritter Teil II. 4. c.

⁵⁰² Detailliert Dritter Teil II. 4. b.

⁵⁰³ Näheres hierzu Dritter Teil II. 3 b.

⁵⁰⁴ BFH, BStBl. II 2007, 628.

⁵⁰⁵ Siehe Zweiter Teil I. 2 a.

⁵⁰⁶ BFH, BStBl. II 2007, 628 (630 f.).

Existenz eines Beherrschungsvertrages eine Körperschaft zugleich als Hilfsperson einer anderen gemeinnützigen Körperschaft beurteilt werden kann, kann dahinstehen. Denn in jedem Fall begründet das Handeln als Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit der eingeschalteten Hilfsperson. Die Hilfsperson verwirklicht vielmehr --fremde-- gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers, sie verwirklicht diese Zwecke in ihrer Funktion als Hilfsperson jedoch nicht selbst. Dessen bedarf es aber, um dem Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 Abs. 1 Satz 1 AO zu genügen: Die Vorschrift ist im Zusammenhang mit § 58 AO zu lesen, woraus abzuleiten ist, dass die bloße Unterstützung einer anderen Körperschaft bei deren gemeinnütziger Tätigkeit im Grundsatz --und abgesehen von den hier nicht verwirklichten Fällen des § 58 AO-- nicht zur Gemeinnützigkeit des Unterstützenden führt. Eine gemeinnützige Aktivität kann so gesehen immer nur einmal einer gemeinnützigen Organisation zugerechnet werden. Aus § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, folgt nichts anderes; die darin bestimmte Durchbrechung des Unmittelbarkeitserfordernisses ist nur aus der Sicht der auftraggebenden Körperschaft zu sehen, nicht jedoch im Sinne einer "Spiegelbildlichkeit" des Wirkens gemeinnütziger Hilfspersonen bei der Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eines anderen.“

Der 1. Senat weist hier initial darauf hin, dass die Klägerin gemäß ihrer eigenen satzungsmäßigen Zielsetzung handelt; zugleich setzt er hinter deren Hilfspersonenstellung ein Fragezeichen, ohne näher darauf einzugehen. Vielmehr formuliert er anschließend seine Kernthese, nach der das Agieren als Hilfsperson „in jedem Fall“ keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit darstellt. Dieser Aussage wäre, ohne die missverständliche finale Betonung, ohne weiteres zuzustimmen. Denn eine Hilfsperson erbringt, wie der BFH richtig ausführt, zunächst nur eine Fremdleistung, die nach der gesetzlichen Maßgabe lediglich dem Auftraggeber die Unmittelbarkeit vermittelt. Mit der satzungsmäßigen Tätigkeit des Auftraggebers erfüllt die Hilfsperson grundsätzlich nicht das Unmittelbarkeitskriterium, da sich § 57 AO ausschließlich auf die Art der Verwirklichung der „eigenen“ Satzungszwecke bezieht. Der 1. Senat zeigt des Weiteren einen Konnex zwischen § 57 Abs. 1 S. 2 AO und § 58 AO auf; aus den Ausnahmeregelungen in § 58 Nr. 1 bis 4 AO werde deutlich, dass gemeinhin reine Unterstützungsleistungen bei der Zweckverwirklichung anderer Körperschaften nicht gemeinnützig sind. Aus diesem Grund könne eine gemeinnützige Tätigkeit auch nur einer Körperschaft unmittelbar zugerechnet werden. Wie die Ausführungen in Kapitel II dokumentieren, bilden die erwähnten steuerlich unschädlichen Tätigkeiten jedoch keine Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot, sondern entweder einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck (§ 58 Nr. 1 AO) oder Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot bzw. partiell vom Selbstlosigkeitsgebot (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO). Ein dahingehender Vergleich ist somit nicht zielführend, zumal Unterstützungsleistungen durchaus auch unmittelbar – im Sinne von § 57 Abs. 1 S. 1 AO – zur Erfüllung eines steuerbegünstigten Zwecks nach §§ 52 bis 54 AO beitragen können. Ungeachtet des disputablen Vergleichs zieht der Senat letztlich die richtigen Schlüsse, indem er die „Durchbrechung“ (korrekter wäre „Ergänzung“) des Unmittelbarkeitsgebots infolge der Hilfspersonenregelung nur aus Sicht der auftraggebenden Körperschaft betrachtet und eine spiegelbildliche Zuordnung zu dem Wirken der Hilfsperson ausschließt.

Der 1. Senat hat mit seinem Urteil mittels finaler Wortprägungen („auf jeden Fall“) und zweifelhafter Vergleiche die Unsicherheit im Umgang mit § 57 Abs. 1 S. 2 AO erhöht, obwohl das – wohl auch ursprünglich intendierte – Ansinnen im letzten Satz der oben zitierten Begründung für sich genommen vollkommen logisch ist. Die Regelung gewährt lediglich

der auftraggebenden Körperschaft einen größeren Handlungsspielraum bei der konkreten Umsetzung ihrer Satzungszwecke; eine gemeinnützigkeitsrechtliche Auswirkung auf die unterstützende Hilfsperson besteht hingegen nicht (keine zweiseitige Taxierung).

bb. Gemeinnützigkeitsrechtliche Qualifikation der Hilfspersonentätigkeit

Die gesetzlichen Festlegungen zur Hilfspersonenregelung limitieren sich auf die Perspektive der einschaltenden Körperschaft. Ungeklärt bleibt hingegen, wie die Aktivitäten der in die Erfüllung der satzungsmäßigen Tätigkeiten der Körperschaft eingesetzten Hilfspersonen gemeinnützigkeitsrechtlich zu behandeln sind. Der BFH hat in seiner obigen Entscheidung zu Recht festgestellt, dass eine Hilfstätigkeit i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO grundsätzlich keine positiven Auswirkungen auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der auftragnehmenden Körperschaft hat. Daraus folgt zunächst, dass Körperschaften, welche originär keine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen, auch infolge einer Hilfspersonenstellung nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO – insbesondere § 57 AO – entsprechen können. Ein rechtsfähiger Verein etwa, der schwerpunktmäßig den wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder dient und als Nebenzweck gemeinnützigen Körperschaften Räumlichkeiten oder Personal zur Verfügung stellt, erlangt nicht allein aufgrund dieser Hilfspersonentätigkeit den Status der Gemeinnützigkeit.

Weniger trivial stellt sich der Sachverhalt hingegen dar, insofern eine steuerbegünstigte Körperschaft als Hilfsperson agiert, mit dieser Tätigkeit allerdings nicht ihren gemeinnützigen Satzungszweck fördert. An dieser Stelle kommen – wie oben erläutert – weder eine positive Zurechnung nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO noch eine unmittelbare Zweckverwirklichung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO in Frage. Der offenbare Verstoß gegen das Gebot kann hier allerdings, richtet man das Augenmerk auf die Prüfungsreihenfolge, außer Acht gelassen werden. Angesichts der Tatsache, dass die Unterstützungsleistung dem Satzungszweck des auftragnehmenden Kooperationspartners zuwiderläuft, schließt die Prüfung der materiellen Grundsätze spätestens mit dem Ausschließlichkeitsgebot nach § 56 AO. Hiernach muss die Körperschaft bekanntermaßen ausschließlich ihren satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken nachgehen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung bleibt das Gebot auch bei wirtschaftlichen Betätigungen, die zwar nicht direkt dem Satzungszweck dienen, aber „um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen“ gewahrt.⁵⁰⁷ Insofern die Hilfsperson somit ein marktübliches Entgelt für ihre Leistung verlangt und damit eine Mittelgenerierungsabsicht für ihre eigenen Satzungszwecke verfolgt, handelt es sich um ein rechtskonformes Ansinnen. Sie erzielt in diesem Fall allerdings ertragsteuerpflichtige Gewinne aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Gesetzt den Fall, die Hilfspersonentätigkeit erfolgt unentgeltlich oder teilentgeltlich, führt der Prüfungsweg zu den einschlägigen steuerlich unschädlichen Betätigungen in § 58 AO. In dieser Konstellation finden in aller Regel die Ausnahmenvorschriften für satzungserne Nebenzwecke gemäß § 58 Nr. 2 bis 4 AO Anwendung.⁵⁰⁸ Falls die Vorschriften nicht in Betracht kommen, liegt ein Verstoß gegen das Aus-

⁵⁰⁷ AEAO zu § 56, Nr. 1 S. 3.

⁵⁰⁸ Zu den ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen teilentgeltlicher Unterstützungsleistungen s. o. Dritter Teil II. 3. c. bb.

schließlichkeitsgebot vor. Der Sachverhalt berührt dementsprechend nicht die Prämisse der Unmittelbarkeit.⁵⁰⁹

c. Projekterfüllung dient den steuerbegünstigten Satzungszwecken beider Partner

aa. BFH-Urteil vom 07.03.2007

Der Bundesfinanzhof äußerte sich neben der bereits erläuterten Konstellation (alleinige Satzungszweckerfüllung durch die auftraggebende Körperschaft⁵¹⁰) fernerhin ergänzend zu den Folgen einer beiderseitigen Verwirklichung des Satzungszwecks durch die Kooperationspartner.⁵¹¹

„die [...] Durchbrechung des Unmittelbarkeitserfordernisses ist nur aus der Sicht der auftraggebenden Körperschaft zu sehen, nicht jedoch im Sinne einer "Spiegelbildlichkeit" des Wirkens gemeinnütziger Hilfspersonen bei der Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eines anderen. Abweichend davon verhält es sich deshalb nur dann, wenn die eingeschaltete Körperschaft ihrerseits einen eigenen gemeinnützigen Zweck verfolgt.“

Hätte der 1. Senat diesen Annex präziser gefasst und in seinen vorhergehenden Ausführungen (s. o. b) aa) auf missverständliche finale Wortprägungen und Vergleiche verzichtet, wären zukünftig deutlich weniger Rechtsunsicherheiten im Umgang mit arbeitsteiligen Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften entstanden. Stattdessen bestätigte er im zweiten Leitsatz der Entscheidung ausdrücklich die – bis zur Neufassung des Anwendungserlasses Anfang 2012 gültige – strikte Auffassung der Finanzverwaltung, nach welcher ein Handeln als Hilfsperson keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit legitimiert.⁵¹² Einige Fachexperten weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der entschiedene Sachverhalt (Implementierung eines Vergütungssystems für Krankenhausleistungen) keinem gemeinnützigen Zweck entsprach und sich die Aussagen daher auf nicht steuerbegünstigte Hilfspersonen bezogen. Darauf deutet zwar die oben angeführte, ausnehmende Ergänzung für Hilfspersonen, die selbst gemeinnützige Zwecke verfolgen, hin; eine dahingehende Einschränkung der generellen Finanzverwaltungsansicht, im Gegensatz zu der gewährten uneingeschränkten Bestätigung, unterblieb jedoch. Das Gros des Schrifttums begriff den Annex daher auch nicht als Ausnahmeregelung von der These der Finanzverwaltung, sondern nur als Nebenanmerkung.⁵¹³ Entsprechend interpretierten beispielsweise Hüttemann/Schauhoff den Verweis in dem Sinne, dass die Hilfsperson nur dann selbst steuerbegünstigt sein könne, wenn sie neben ihrer weisungsgebundenen Tätigkeit zusätzlich „noch“ einen eigenen gemeinnützigen Zweck verfolgt.⁵¹⁴ Im Ergebnis hat der Senat richtigerweise positive gemeinnützig-

⁵⁰⁹ Ausführlich Dritter Teil II. 3. c. aa.

⁵¹⁰ S. o. Dritter Teil III. 2. b. aa..

⁵¹¹ BFH, BStBl. II 2007, 628 (631).

⁵¹² Vgl. BFH, BStBl. II 2007, 628 (630 f.) mit Verweis auf BMF, BStBl I 2002, 867 (877).

⁵¹³ Vgl. etwa Holland, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen, DStR 2010, 2057 (2059); Leisner-Egensperger (2009), in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar AO, § 57 Rn. 26, Hüttemann/Schauhoff, Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“, FR 2007, 1133 (1137).

⁵¹⁴ Vgl. Hüttemann/Schauhoff, Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“, FR 2007, 1133 (1137).

keitsrechtliche Rückwirkungen des § 57 Abs. 1 S. 2 AO auf die eingesetzte Hilfsperson verneint; der erwartungsgemäße parallele Ausschluss negativer Auswirkungen der Vorschrift auf die Hilfsperson (keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit) unterblieb indes.

bb. BFH-Urteil vom 17.02.2010

Der Sachverhalt zu der Entscheidung des 1. Senats kann dem Einführungsteil u. I. 2. entnommen werden. In Anlehnung an das bereits explizierte Urteil vom 07.03.2007 wird eingangs der relevante Textauszug zu der hier behandelten Konstellation illustriert:⁵¹⁵

„Das Handeln als Hilfsperson allein begründet allerdings keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit; denn die Hilfsperson verwirklicht fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers. Sie fördert damit nur mittelbar steuerbefreite Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO, was für die Steuerbefreiung nicht ausreicht. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt. Hiervon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn mehrere nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaften arbeitsteilig zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirken. Dies betrifft nicht nur Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, sondern auch Fälle, in denen z.B. die öffentliche Hand eine steuerbefreite Organisation mit der Erbringung der steuerbegünstigten Tätigkeit beauftragt, die Auftragnehmerin aber einzelne Tätigkeiten an andere steuerbefreite Körperschaften vergibt. Die Klägerin hat nachvollziehbar dargelegt, dass die Sozialverwaltung zunehmend nur noch eine steuerbegünstigte Körperschaft als Leistungsträger bestimmt, die den Hilfeinsatz verantwortlich gestaltet und zur Ergänzung ihres Leistungsspektrums erforderlichenfalls spezialisierte Partner beauftragt. Auch wenn die Partner hierbei als Erfüllungsgehilfen des von der Sozialverwaltung beauftragten Leistungsträgers anzusehen sind, verwirklichen sie mit den Hilfeleistungen gleichwohl, soweit sie ihren Beitrag selbständig und eigenverantwortlich erbringen und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, zugleich eigene satzungsmäßige Zwecke.“

Anfänglich verweist der 1. Senat rückblickend auf seine korrekte Feststellung vom 07.03.2007⁵¹⁶, wonach das Handeln als Hilfsperson allein keine eigene Steuerbegünstigung rechtfertigt. In Anlehnung an die Ergänzung des Urteils vom 07.03.2007 (s. o. aa) merkt er fernerhin an, dass diese Ansicht nicht gelte, insofern die Hilfsperson mit der Maßnahme simultan eigene Satzungsziele verwirklicht. Mit dem Verweis auf das Handeln der Hilfsperson bringt der Senat sich selbst in die Bredouille, an dieser Stelle einen Ausnahmepassus generieren zu müssen. Sinnvoller wäre eine strikte Trennung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung von Auftraggeber und Auftragnehmer mit unmissverständlicher Zuordnung der Hilfspersonenvorschrift zum Auftraggeber gewesen. So hätte die Grundaussage heißen können, dass eine Hilfspersonenstellung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO keine (weder positiv noch negativ) Auswirkung auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Wertung der Hilfsperson hat. Auf den nebulösen Grundtenor des Bundesfinanzhofs folgen im Vergleich zu der älteren Entscheidung nunmehr allerdings weitere Detailerläuterungen. So recurriert der

⁵¹⁵ BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1008).

⁵¹⁶ BFH, BStBl. II 2007, 628.

Senat, als einschlägige Fallkonstellation, konkret auf die arbeitsteilige Zusammenarbeit mehrerer steuerbefreiter Organisationen zur Verwirklichung eines gemeinnützigen Zweckes. Als rechtliche Ausformung hierfür kommen seines Erachtens nicht nur Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage in Frage, sondern auch schuldrechtliche Auftragsverhältnisse zwischen den Akteuren. Der Sachverhalt erfasst, wie die weiteren Ausführungen des Bundesfinanzhofs zeigen, letztere Option. Eine zentrale Bedeutung hat schlussendlich der letzte Satz des obigen Urteilsauszugs, da hier die Voraussetzungen für die steuerliche Privilegierung der Hilfspersonentätigkeit genannt werden. Die Leistung muss danach „selbständig“ und „eigenverantwortlich“ erbracht werden. Hierzu drängen sich sogleich zwei entscheidende Fragestellungen auf: Entsprechen die postulierten Bedingungen überhaupt den gesetzlichen Vorgaben des § 57 Abs. 1 S. 1 AO? Falls ja, kann eine selbständig und eigenverantwortlich geleistete satzungsmäßige Tätigkeit gleichzeitig weisungsabhängig gegenüber einem Auftraggeber hinsichtlich Inhalt und Umfang, wie von der Finanzverwaltung gefordert⁵¹⁷, ausgeführt werden?

Zur ersten Frage: Der 1. Senat fordert – in Analogie zur gesetzlichen Vorgabe der Selbstverwirklichung der Satzungszwecke – völlig zu Recht eine „selbständige“ Leistungserfüllung. Diskutabel erscheint eher die Prämisse der „Eigenverantwortlichkeit“, welche schon in früheren Entscheidungen der Rechtsprechung als Tatbestandsmerkmal für die Unmittelbarkeit angeführt wurde. Das obige Kapitel zu Veranstaltungen zum gegenseitigen Wissenstransfer⁵¹⁸ verwies im Falle der gemeinsamen Realisierung auf ein Finanzgerichtsurteil aus dem Jahr 1997⁵¹⁹ und das darin zum Ausdruck gebrachte Postulat einer globalen Verantwortungsübernahme für die Beiträge der involvierten Kooperationspartner. Im Ergebnis entsprach die Ansicht des Finanzgerichts nicht dem gesetzlichen Wortlaut des Unmittelbarkeitsgebots. Es kommt vielmehr darauf an, dass die Körperschaft bei solcherart Sachverhalten in den Veranstaltungsablauf involviert ist, also ein Mitspracherecht besitzt, und einen eigenen Anteil zum erfolgreichen Gelingen beisteuert.⁵²⁰ Im Unterschied zu dem erwähnten Urteil des Finanzgerichts Hamburg verweist der Bundesfinanzhof hier nunmehr ausschließlich auf die eigenverantwortliche Erbringung „des eigenen Beitrags“ der Hilfsperson anstelle einer globalen Verantwortungsübernahme für die Leistungen der Kooperationspartner. Die Forderung entspricht daher ebenso wie die „Selbständigkeit“ dem Sinngehalt des Unmittelbarkeitsgebots.

Zur zweiten Frage: Die Hilfsperson (gGmbH) führte mit ihrem Betreuungspersonal auftragsgemäß Abend- und Nachtdienste in den Betreuungsgruppen der auftraggebenden Stiftungen durch. In der Tatbestandsbeschreibung der Entscheidung heißt es, dass die gGmbH, unter Beachtung der organisatorischen Rahmenbedingungen der Stiftungen, die Aufträge eigenverantwortlich wahrgenommen hat.⁵²¹ Hierzu zählte die Übernahme der Personalplanung und -disposition, die Auswahl und Fortbildung der Angestellten sowie die Erteilung von fachlichen Dienst- und Arbeitsanweisungen.⁵²² Die gGmbH verwirklichte ihre satzungsmäßigen Tätigkeiten mithilfe ihrer Angestellten demgemäß i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1

⁵¹⁷ Vgl. AEAO zu § 57, Nr. 2.

⁵¹⁸ Vgl. Dritter Teil I. 2. c. und 5. b.

⁵¹⁹ FG Hamburg, EFG 1998, 916.

⁵²⁰ Detailliert dazu Dritter Teil I. 5. b.

⁵²¹ Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006.

⁵²² Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006.

AO selbst. Agierte sie jedoch gleichzeitig auch weisungsgebunden gegenüber ihren Auftraggebern oder ergibt sich an dieser Stelle ein Widerspruch? Mit der Auftragserteilung für die Realisierung der Betreuungsleistungen und der Fixierung des organisatorischen Ablaufs legten die Stiftungen zwar die Ziel- und Rahmenbedingungen fest, auf die Art und Weise der konkreten Auftragsabwicklung nahmen sie jedoch, laut den Angaben des 1. Senats, keinen Einfluss. Ein umfangreiches Weisungsrecht mit einer Einwirkungsmöglichkeit auf den Inhalt der Maßnahme lag somit streng genommen nicht vor. Der Bundesfinanzhof ging allerdings von einer Hilfspersonenkonstellation aus und lockerte damit – wohl eher unbewusst – die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung zur Weisungsgebundenheit.

Am 17.01.2012 übernahm die Finanzverwaltung schließlich die Rechtsansicht des 1. Senats ausdrücklich in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung:⁵²³

„Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt.“

Genau genommen war die Finanzverwaltung – laut interner Weisungslage – schon nach der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt an die Entscheidung des Bundesfinanzhofs gebunden (konkludenter Anwendungserlass), zumal kein Nichtanwendungserlass hierzu erging.⁵²⁴ Mit der Aufnahme in den Anwendungserlass wurde allerdings nochmals die Signifikanz des Urteils unterstrichen.

cc. Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Hilfspersonentätigkeit

Unter Bezugnahme auf das oben erläuterte BFH-Urteil vom 17.02.2010 mutet die gemeinnützigkeitsrechtliche Einschätzung an dieser Stelle trivial an. Legt man die Kernaussage des Urteils dem entschiedenen Sachverhalt zugrunde, stimmt dies auch, da aus Sicht der Hilfsperson eindeutig eine unmittelbare Handlung i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO vorlag. Hier war eher die Zurechnung der Tätigkeit gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO zu den satzungsmäßigen Zwecken des Auftraggebers diskutabel.⁵²⁵ Die Situation stellt sich allerdings weniger einfach dar, insofern die auftraggebende Körperschaft die strikten Anforderungen der Finanzverwaltung an die Weisungsgebundenheit en détail befolgt. Danach muss sie der Hilfsperson den Inhalt und Umfang der Tätigkeit vorgeben und jederzeit auf die Maßnahme einwirken können. Von einer selbständigen und eigenverantwortlichen Erfüllung der satzungsmäßigen Tätigkeiten, wie vom 1. Senat gefordert, kann aus Sicht der Hilfsperson dann wohl kaum noch die Rede sein. Die Reichweite des persönlichen Tätigwerdens im Sinne des Unmittelbarkeitsgebots hängt allerdings wesentlich von der Satzung bzw. den Festlegungen der geschäftsführenden Organe ab. Verfolgt eine Körperschaft etwa einen steuerbegünstigten Zweck nach § 58 Nr. 1 AO, begrenzt sich die persönliche Handlung lediglich auf die Mittelweitergabe. Ebenso verhält es sich bei satzungsgemäßen freiwilligen Unterstüt-

⁵²³ AEAO zu § 57, Nr. 2 Abs. 3.

⁵²⁴ Vgl. Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, S. 49.

⁵²⁵ Näheres hierzu Dritter Teil III. 4. b.

zungsleistungen wie der Gewährung von zinsgünstigen Darlehen.⁵²⁶ Verweist die Satzung demnach auf weisungsgebundene Tätigkeiten wie etwa auftragsgebundene Personalgestellungen an andere Institutionen zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Zwecks, erfüllt sich das Merkmal der Unmittelbarkeit bereits mit der Personalüberlassung. Die unmittelbare Handlung bezieht sich dabei auf den Bereitstellungsvorgang für den avisierten steuerbegünstigten Zweck und nicht auf den konkreten Einsatz des Personals. Intendiert die Satzung hingegen eine inhaltlich und organisatorisch selbstbestimmte Hilfsmaßnahme, liegt bei einer Weisungsabhängigkeit gegenüber dem Auftraggeber im obigen Sinne ein Verstoß gegen das Unmittelbarkeitsgebot vor. Man denke ferner an eine Mittelweiterleitung zur Projekterfüllung im Sinne eines Geschäftsbesorgungsverhältnisses, welches der ausführenden Hilfsperson nur einen marginalen Handlungsfreiraum lässt.⁵²⁷ Auch hier erscheint die geforderte Eigenverantwortlichkeit fraglich.

Auf die ertragsteuerliche Handhabe einer entgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Hilfspersonentätigkeit haben die soeben getroffenen Überlegungen zur Unmittelbarkeit grundsätzlich keine Auswirkungen. Der 1. Senat verweigert in der Entscheidung vom 17.02.2010 der Hilfsperson zwar die Berufung auf die spezielle Zweckbetriebsvorschrift nach § 66 AO, da die Leistungen „den in § 53 AO genannten Personen allenfalls mittelbar zugute“⁵²⁸ kamen; aus der sprachlichen Nähe zu § 57 AO erwächst jedoch keine Einschlägigkeit. Entgegen der Ansicht mancher Fachexperten wie etwa Holland, der hierin ein bisher ungelöstes Rätsel des Unmittelbarkeitsgrundsatzes sieht⁵²⁹, besteht keinerlei Verbindung zwischen dem gesetzlich statuierten Unmittelbarkeitsgebot und den Zweckbetriebsvoraussetzungen für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO.⁵³⁰ Hinsichtlich der allgemeinen Zweckbetriebsbestimmung des § 65 AO steht seit dem Urteil vom 17.02.2010 jedenfalls fest, dass eine Hilfspersonentätigkeit im obigen Sinne den geforderten Voraussetzungen entsprechen kann und nicht automatisch zu Einnahmen aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt.⁵³¹

d. Projekterfüllung dient nur den Satzungszwecken des Auftragnehmers

Um überhaupt in den Anwendungsbereich des § 57 Abs. 1 S. 2 AO zu gelangen, muss der Weisungsumfang der auftraggebenden Organisation selbstverständlich deren satzungsmäßiger Intention entsprechen. Das Gebot rekurriert alleinig auf die unmittelbare Verfolgung steuerbegünstigter „satzungsmäßiger“ Zwecke. Dem Auftraggeber muss dementsprechend infolge der Hilfsleistung tatsächlich die Gemeinnützigkeit vermittelt werden.⁵³² Handlungen, die im Auftrag von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, steuerpflichtigen Körperschaften oder natürlichen Personen ausgeführt werden, erfüllen diese Bedingung na-

⁵²⁶ Vgl. Dritter Teil II. 3. b.

⁵²⁷ Siehe hierzu o. Dritter Teil III. 2. a. bb.

⁵²⁸ BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1007).

⁵²⁹ Vgl. Holland, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen, DStR 2010, 2057 (2060).

⁵³⁰ Siehe Zweiter Teil IV. 3. c.

⁵³¹ Vgl. BFH, BStBl. II 2010, 1006 (1008 f.).

⁵³² Vgl. OFD Düsseldorf, S 0187-21-St 133 K.

4. Das Unmittelbarkeitsgebot und grenzüberschreitende Kooperationen

a. Einführung

Die obigen Ausführungen zur generellen Auslands Offenheit des Gemeinnützigkeitsrechts haben gezeigt, dass der vom Gesetzgeber geforderte „strukturelle Inlandsbezug“ bei Auslandsengagements steuerbegünstigter inländischer Körperschaften von der Finanzverwaltung gemeinhin ungeprüft als gegeben erachtet wird. Auch die gesetzlich privilegierten steuerbegünstigten Zwecke können, abgesehen von den oben erwähnten gemeinnützigen Katalogzwecken und kirchlichen Zwecken, grenzüberschreitend verwirklicht werden. Man könnte ergo zu dem Ergebnis kommen, dass der Weg zu einer grenzüberschreitenden Betätigung, abgesehen von einem höheren administrativen Aufwand infolge der Nachweispflichten, gemeinnützigkeitsrechtlich kaum mit Stolpersteinen versehen ist. Ein demgemäßer Gedankenschluss kann allerdings nicht gezogen werden, bevor das Unmittelbarkeitsgebot, welches selbstredend auch für auslandsoffene Zwecke gilt, näher untersucht wurde. Das Gebot weist nicht nur für grenzüberschreitende Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften, sondern für sämtliche Auslandsengagements gemeinnütziger Inlandskörperschaften eine gewisse Brisanz und Prüfungsrelevanz auf, da die Entfernung zwischen Sitz und Ort der Zweckverwirklichung des Öfteren einen Rückgriff auf fremde Dritte bedingt.

Im Folgenden werden die einschlägige Vorschrift (§ 57 AO) sowie die von der herrschenden Lehre als Ausnahmevorschriften vom Unmittelbarkeitsgebot titulierten Normen (§ 58 Nr. 1 – 4 AO) zunächst bezüglich des Kriteriums der Auslands Offenheit überprüft. Die gewonnenen Erkenntnisse fließen anschließend in die Obstruktionsanalyse der einzelnen Kooperationsformen ein.

b. Zweckverwirklichung im Ausland und Unmittelbarkeit (inkl. § 58 Nr. 1 bis 4 AO)

aa. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO

Die Vorschrift impliziert keine Restriktionen bezüglich einer grenzüberschreitenden Zweckverfolgung. Entscheidend ist nur, dass die satzungsmäßigen Tätigkeiten von den Organen bzw. deren Vertretungsbefugten oder den Mitarbeitern der Körperschaft selbst erfüllt werden.⁸⁴¹ Zu denken ist hier etwa an die Entsendung von eigenen Hilfskräften in Katastrophenregionen zur Förderung mildtätiger Zwecke. Dem Erfordernis kann im Übrigen nicht nur mittels temporärer Auslandsaufenthalte, sondern auch durch die Errichtung eigener Auslandsniederlassungen entsprochen werden.⁸⁴²

⁸⁴¹ Vgl. Zweiter Teil II. 1.

⁸⁴² Vgl. etwa Otto, Handbuch der Stiftungspraxis, S. 272. Näheres zur Errichtung einer Niederlassung im Ausland unter Vierter Teil I. 4. f) dd).

bb. *Hilfspersonenvorschrift*

Ebenso wie die obige Regelung enthält auch die Ergänzungsvorschrift des § 57 Abs. 1 S. 2 AO keine wortwörtliche Beschränkung auf Inlandstätigkeiten. Allerdings setzt die Inanspruchnahme einer Hilfsperson im Ausland der Finanzverwaltung zufolge neben den ohnedies schon erhöhten Nachweispflichten weitere Bedingungen voraus. Als Hilfsperson können demnach zwar ausländische natürliche oder juristische Personen eingesetzt werden, der Abschluss eines schriftlichen Vertrages, welcher den Inhalt und Umfang der Tätigkeiten sowie die Rechenschaftspflichten der Hilfsperson festlegt, wird allerdings explizit empfohlen.⁸⁴³ Darüber hinaus sind die Abrechnungs- und Buchführungsunterlagen – unter Verweis auf § 146 Abs. 2 AO – im Inland aufzubewahren.⁸⁴⁴ Ist die Hilfspersonenvorschrift aufgrund dieser Anforderungen nun für Auslandssachverhalte wenig praktikabel, wie etwa Schult/Meining⁸⁴⁵ anmerken?

Das Finanzgericht Niedersachsen entschied am 08.04.2010 über einen derartigen Sachverhalt.⁸⁴⁶ Der Kläger, ein rechtsfähiger Verein, bediente sich zur Realisierung eines Patenschaftsprojekts für Waisenkinder einer ausländischen Partnerorganisation. Es existierten allerdings keine schriftlichen Verträge zwischen den Parteien. Ferner räumte der Verein ein, dass er keinen genauen Einblick in die Geschäfte der von ihm eingeschalteten Organisation habe. Die Finanzbehörden negierten angesichts dessen das Vorliegen eines Hilfspersonenverhältnisses und erkannten dem Verein die Gemeinnützigkeit ab. Dem entgegnete der Kläger, dass Vereinsvorstand und -mitglieder jährlich über mehrere Wochen die Mittelverwendung vor Ort überwachten und hierbei die Büros der Partnerorganisation und die Patenkinder stichprobenartig aufsuchten. Eine direkte Zuordnung der Patenkinder zu einem Spender sei aufgrund der Vielzahl der in Not geratenen Kinder im Hilfsgebiet nicht mehr möglich gewesen. Über die konkrete bereichsbezogene Mittelverwendung (Familie, Unterbringung, Gesundheitsversorgung, Bildung, Freizeit) verfügte jedoch der ausländische Kooperationspartner. Das Finanzgericht sah letzteres Faktum schließlich als Beweis dafür an, dass die Hilfspersonenregelung hier nicht einschlägig war. Berücksichtigt man die allgemeinen Aussagen des Finanzgerichts zur Hilfspersonenvorschrift, wonach die Voraussetzung der Weisungsgebundenheit zu weit greift und es stattdessen ausreicht, „wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die Körperschaft veranlasst ist“⁸⁴⁷, wirkt diese Schlussfolgerung irritierend. Eine Detailsteuerung des Mitteleinsatzes durch die Hilfsperson vor Ort wäre doch nach dieser Gesetzesauslegung prinzipiell noch als legitim zu erachten gewesen. Lediglich die Zieldimension, also der Umfang der satzungsmäßigen Tätigkeit („Vermittlung von Waisenkindern an Paten durch ein Patenschaftsprojekt, das den Waisenkindern ermöglicht, bei ihren Pflegeeltern zu bleiben und mit anderen Geschwistern erzogen zu werden“), hätte durch den Verein bestimmt werden müssen. Die Ermittlung der Paten (Spender) erfolgte bereits in Deutschland durch den Verein. Lediglich

⁸⁴³ Vgl. BayLfSt, ESt-Kartei BY § 10b EStG Karte 3.1; OFD Karlsruhe, KSt-Kartei BW § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Nr. 48.

⁸⁴⁴ Vgl. ebd.

⁸⁴⁵ Vgl. Schult/Meining, *Betätigung deutscher gemeinnütziger Körperschaften im Ausland*, FR 2005, 977 (982).

⁸⁴⁶ FG Niedersachsen, 6 K 139/09.

⁸⁴⁷ Siehe hierzu auch Zweiter Teil II. 2. u. Dritter Teil III. 4. b.

der zweite und natürlich auch entscheidende Teil der Tätigkeit, nämlich in welcher Art und Weise die Mittel den Patenkindern vor Ort zugute kommen sollen, hätte durch den Verein an die Partnerorganisation delegiert werden müssen. Ein Indiz hierfür waren sicherlich die Kurzbesuche der Vereinsverantwortlichen, welche letzten Endes als Nachweis aber nicht ausreichten. Gesprächsprotokolle oder andere weiterführende Hinweise lagen dem Finanzgericht zufolge wohl nicht vor.

Spiegelt dieses Urteil nun Schult/Meinings These wider? Nun in gewisser Weise schon, da – den Worten des Klägers entsprechend – die „bürokratischen Hürden“ auf dem Weg zur Inanspruchnahme des § 57 Abs. 1 S. 2 AO hier zum Verlust der Gemeinnützigkeit führten. Nun könnte man dem entgegenhalten, dass Unwissenheit, was die postulierte erweiterte Nachweispflicht der Finanzverwaltung zur satzungsmäßigen Mittelverwendung im Ausland angeht, nicht vor Strafe schützt. Der Verein ist jenen Pflichten nicht nachgekommen; dieser Umstand kann aber nicht über die restriktiven zusätzlichen Nachweispflichten der Finanzverwaltung zur Hilfspersonenregelung hinwegtäuschen, welche – ungeachtet der Entscheidungen der Rechtsprechung vom 17.02.2010 und 08.04.2010⁸⁴⁸ – weiterhin eine vertraglich zugesicherte Weisungsgebundenheit (Inhalt und Umfang) mit unmittelbarer Einwirkungsmöglichkeit bedingen. Dies kann durchaus als „verdeckte Obstruktion“ grenzüberschreitender Tätigkeiten gesehen werden.

cc. Dachverbandsregelung nach § 57 Abs. 2 AO

Wie die Ausführungen zur Kooperationsform „Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund“ im dritten Teil zeigen, stellt die Dachverbandsvorschrift eher eine Erweiterung der steuerbegünstigten Zwecke als eine Ausnahmenvorschrift vom Merkmal der Unmittelbarkeit dar.⁸⁴⁹ Insofern stellt sich die Frage, ob dieser Zweck auch grenzüberschreitend verfolgt werden kann. Die Dachorganisation müsste demzufolge die allgemeinen Interessen ihrer Mitglieder auch im Ausland verfolgen können.

Zunächst ist zu konstatieren, dass ein internationaler Dachverband, in dem Körperschaften aus mehreren Ländern mit gleicher Zweckrichtung zusammengefasst sind, in Deutschland seinen Sitz haben kann und folglich uneingeschränkt den deutschen Rechtsvorschriften für Vereine unterliegt.⁸⁵⁰ Bei der Anwendung der einschlägigen privatrechtlichen Bestimmungen (§§ 21 ff. BGB) sind keine Besonderheiten zu beachten; der Idealverein erlangt mit der Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts Rechtsfähigkeit (§ 21 BGB).⁸⁵¹ Im öffentlich-rechtlichen Sinne handelt es sich jedoch, sofern dem Dachverband überwiegend oder in Gänze ausländische Mitglieder (Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU ausgenommen) angehören, um einen sog. Ausländerverein gemäß § 14 Abs. 1 VereinsG.⁸⁵² Er untersteht infolge dieser Qualifikation, im Vergleich zu Inländervereinen, erweiterten Verbotgründen.

⁸⁴⁸ Vgl. Dritter Teil III. 4. b.

⁸⁴⁹ Vgl. Dritter Teil I. 5. c.

⁸⁵⁰ Vgl. Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, Rn. 54 ff.

⁸⁵¹ Vgl. Krafska/Kühn, in: Krafska/Willer/Kühn, Registerrecht, Teil 4 Rn. 2127; Stöber/Otto, Handbuch zum Vereinsrecht, Rn. 198.

⁸⁵² Vgl. BVerwG, NVwZ 1995, 587.