

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 [Leseprobe](#)

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:
tredition 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 Zugänglichkeit.

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

Inhalt

Vorwort	V
Erster Teil	1
Einführung	2
I. Erläuterung der Themenrelevanz.	2
1. Bedeutung von Kooperationen im Non-Profit-Bereich.	2
2. Das Unmittelbarkeitsgebot – Hemmschuh für Kooperationen?	4
II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	6
III. Konkretisierung der Begriffe gemeinnützige Körperschaft und Kooperation.	7
1. Gemeinnützige Körperschaft	7
a. Überblick	7
b. Gemeinnützige Stiftung	8
c. Gemeinnütziger Verein.	9
d. Gemeinnützige Kapitalgesellschaft	11
e. Ausländische Kooperationspartner.	12
2. Kooperation	13
a. Allgemeine Definition	13
b. Kooperationsverständnis der Untersuchung	14
Zweiter Teil	17
Das Unmittelbarkeitsgebot im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext	18
I. Historie und Interpretation des Merkmals	18
1. Entwicklungsgeschichte der Vorschrift	18
2. Interpretation des Unmittelbarkeitsbegriffs	20
a. Rechtsprechung	20
b. Finanzverwaltung	23
c. Schrifttum	24
d. Interpretation der Ansichten	25
II. Unmittelbare Zweckverfolgung mittels Hilfspersonen	27
1. Regelungsgehalt	27
2. Voraussetzung der Vorschrift	28
3. Nachweispflichten	30

Inhalt

III. Ausnahmen vom Gebot der Unmittelbarkeit laut herrschender Lehre	31
1. Die endogene Sondervorschrift für Dachverbände	31
2. Privilegierung von Mittelbeschaffungskörperschaften	32
3. Steuerlich unschädliche Unterstützungsleistungen	33
a. Partielle Mittelweitergabe	33
b. Personalüberlassung	34
c. Überlassung von Räumen	35
4. Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen.	36
IV. Einordnung des Merkmals im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext.	36
1. Kurzübersicht zur Struktur des Gemeinnützigkeitsrechts	36
2. Verhältnis zu weiteren materiellen Voraussetzungen	38
a. Steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO)	38
b. Ausschließlichkeit (§ 56 AO)	40
c. Selbstlosigkeit (§ 55 AO)	40
3. Abweichendes gemeinnützigkeitsrechtliches Unmittelbarkeitsverständnis	41
a. Verbot der Unterstützung politischer Parteien (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)	41
b. Auffassung der Finanzverwaltung zu § 65 AO	41
c. Wohlfahrtspflege nach § 66 AO	42
4. Positionierung des Merkmals im Gemeinnützigkeitsrecht	43
Dritter Teil	45
Kooperationsformen – Untersuchung hinsichtlich der Unmittelbarkeitsprämisse im nationalen Kontext.	46
I. Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund	46
1. Einführung und Kooperationsplattformen	46
a. Motive und Relevanz.	46
b. Darstellung möglicher Organisationsformen	47
aa. Überblick.	47
bb. Der Arbeitskreis als erste organisierte Kommunikationsebene	48
cc. Netzwerk – Hyperonym für interessengerichtetes Zusammenwirken	49
dd. Interessenwahrnehmung in Verbänden	50
2. Veranstaltungen zum gegenseitigen Wissenstransfer	51
a. Planung und Durchführung durch einzelne Körperschaft	51
b. Koordinator bedient sich Teilnehmerorganisation als Hilfsperson	53
c. Gemeinschaftliche Realisierung und Finanzierung	54
3. Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken.	55
a. Zusammenschluss in Dachverbänden nach § 57 Abs. 2 AO	55
b. Kooperationsleistungen der Verbandsmitglieder.	56
aa. Mitgliedsbeiträge	56

Inhalt

bb.	Weitere Leistungen	56
c.	Bildung von Aktionsbündnissen	57
4.	Projekteportale als virtuelle Netzwerke gemeinnützigen Engagements	58
a.	Kurzüberblick	58
b.	Ausgestaltung als Mittelbeschaffungskörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO	58
c.	Internetplattform als Vermittler zwischen Spendern und Projektträgern	59
5.	Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge	61
a.	Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung	61
aa.	Veranstaltungen zum Wissenstransfer	61
bb.	Interessenkanalisierung in Verbundnetzwerken	62
cc.	Projekteportale als virtuelle Netzwerke	63
dd.	Obstruktionsauswahl	63
b.	Verantwortungsübernahme bei gemeinsamer Realisierung von Veranstaltungen	64
c.	Dachverbandsregelung	65
aa.	Problematik	65
bb.	Umgliederung in den Regelungsbereich der steuerbegünstigten Zwecke	65
cc.	Weitere Lösungsmöglichkeiten	67
II.	Freie Unterstützungsleistungen	68
1.	Einführung	68
a.	Überblick und Relevanz	68
b.	Abgrenzung zu Abhängigkeiten im Sinne der Hilfspersonenregelung	69
c.	Keine Synonymisierung sog. Fördertätigkeiten	70
d.	Rechtsgrundlagen	71
2.	Freie Unterstützungsleistung als Satzungszweck	72
a.	Unterstützung ohne Gegenleistung	72
b.	Unterstützung mit Gegenleistung	75
3.	Freie Unterstützungsleistung als satzungsgemäße und -ferne Tätigkeit	76
a.	Überblick	76
b.	Tätigkeit zur satzungsmäßigen Zweckverwirklichung	77
c.	Steuerlich unschädliche Nebentätigkeiten nach § 58 Nr. 2 bis 4 AO	79
aa.	Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot?	79
bb.	Teilentgeltliche Unterstützungsleistungen	82
4.	Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge	88
a.	Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung	88
aa.	Schematischer Überblick	88
bb.	Obstruktionsauswahl	89
b.	§ 58 Nr. 1 AO – keine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot	89
c.	Ausnahmen für Nebentätigkeiten (§ 58 Nr. 2 bis 4 AO) betreffen nicht Unmittelbarkeit	91

III.	Arbeitsteiliges Zusammenwirken ohne rechtliche Verselbständigung nach außen	93
1.	Einführung	93
a.	Signifikanz	93
b.	Rechtliche Struktur der Kooperationsform.	94
aa.	Überblick	94
bb.	Schuldrechtliche Gestaltungsformen	95
cc.	Innen-GbR.	95
dd.	Abgrenzung zwischen Innen-GbR und schuldrechtlichen Beziehungen . .	97
c.	Mögliche Erscheinungsformen einer Innen-GbR.	99
aa.	Überblick	99
bb.	Gelegenheitsgesellschaften.	99
cc.	Kartelle	100
dd.	Strategische Allianzen	101
2.	Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines Hilfspersonenverhältnisses	102
a.	Mögliche Konstellationen	102
aa.	Hilfsmaßnahmen zur erfolgreichen Projekterfüllung	102
bb.	Beauftragung mit Projektverwirklichung.	102
b.	Projekterfüllung dient nur den gemeinnützigen Satzungszwecken des Auftraggebers	103
aa.	BFH-Urteil vom 07.03.2007.	103
bb.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Qualifikation der Hilfspersonentätigkeit . .	105
c.	Projekterfüllung dient den steuerbegünstigten Satzungszwecken beider Partner. . .	106
aa.	BFH-Urteil vom 07.03.2007.	106
bb.	BFH-Urteil vom 17.02.2010.	107
cc.	Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Hilfspersonentätigkeit . .	109
d.	Projekterfüllung dient nur den Satzungszwecken des Auftragnehmers	110
3.	Gleichberechtigte Projekterfüllung	111
a.	Einführung	111
b.	Gemeinsame Projekterfüllung ohne wechselseitige rechtliche Verpflichtungen . .	111
c.	Das Gemeinschaftsprojekt als Innen-GbR	111
aa.	Einführung.	111
bb.	Interpretation nach § 57 AO	112
cc.	Exkurs: Umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung des Kooperationskonstrukts	113
4.	Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge.	115
a.	Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung.	115
aa.	Arbeitsteilige Projektarbeit im Sinne eines Hilfspersonenverhältnisses .	115
bb.	Gleichberechtigte Projekterfüllung	117
cc.	Obstruktionsauswahl.	117
b.	Weisungsabhängigkeit vs. Eigenverantwortlichkeit	117
c.	Fehlende Mitbestimmung eines Innengesellschafters ohne Außenauftritt	119

IV. Kooperationen mit rechtlicher Verselbständigung nach außen	119
1. Ausprägungsformen und rechtliche Struktur	119
a. Arbeitsteiliges Zusammenwirken an einem Projekt – Bildung von Joint Ventures. 119	
aa. Überblick	119
bb. Definition Joint Venture	120
cc. Rechtsformen für Gemeinschaftsprojekte.	121
dd. Atypische Erscheinungsformen.	123
b. Outsourcing als Umstrukturierungsoption.	124
aa. Überblick	124
bb. Definition Outsourcing	125
2. Gemeinsame Projekterfüllung mittels Außen-GbR.	126
a. Unmittelbarkeit der Kooperationspartner gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO?	126
aa. Überblick	126
bb. Das Merkmal der selbständigen Zweckerfüllung.	127
cc. Beitragsverantwortlichkeit und Mitbestimmungsfähigkeit	128
b. Die Außen-GbR als Hilfsperson der gemeinnützigen Kooperationspartner?	129
c. Exkurs: Umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung des Kooperationskonstrukts.	131
3. Gemeinschaftsprojekt als GmbH	133
a. Vereinbarkeit mit § 57 AO aus Sicht der Gesellschafter	133
aa. Unmittelbare Zweckverwirklichung durch Gesellschaftereinlage?	133
bb. Die GmbH als Hilfsperson ihrer steuerbegünstigten Gesellschafter?	134
cc. Bildung von Holdingstrukturen.	135
b. Unmittelbare Zweckverwirklichung der Projekt-GmbH.	138
c. Exkurs: Gemeinnützigkeitsrechtliche Sphäreneinordnung der Beteiligung.	138
4. Projekterfüllung über Stiftungen und Vereine.	139
a. Der Verein als Projektkörperschaft	139
b. Die Stiftung als Projektkörperschaft	141
5. Outsourcing auf steuerpflichtige und steuerbegünstigte Körperschaften.	142
a. Überblick	142
b. Outsourcing auf steuerpflichtige Organisationen und das Unmittelbarkeitsgebot.	142
aa. Auslagerung von Dienstleistungen, Funktionen oder Prozessen	142
bb. Ausgliederung von Hilfsfunktionen und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.	144
c. Outsourcing auf steuerbegünstigte Organisationen im Hinblick auf § 57 AO.	147
aa. Auslagerung auf steuerbegünstigte Körperschaften	147
bb. Ausgliederung auf steuerbegünstigte Organisationen	148
6. Identifizierung von Obstruktionen durch § 57 AO und Lösungsvorschläge	149
a. Schematische Reminiszenz und Problemidentifizierung	149
aa. Projekterfüllung mittels Außen-GbR	149
bb. Projekterfüllung mittels GmbH.	150

Inhalt

cc. Projekterfüllung mittels Verein	151
dd. Projekterfüllung mittels Stiftung	152
ee. Outsourcing auf steuerpflichtige Organisationen	153
ff. Outsourcing auf steuerbegünstigte Organisationen	154
gg. Obstruktionsauswahl	155
b. Nachweis der Unmittelbarkeit bei Projekterfüllung mittels Außen-GbR	155
c. Gesetzeslücke gemeinnützige Holdingstruktur	156
Vierter Teil	159
Ausblick über nationale Grenzen und Konklusion	160
I. Grenzüberschreitende Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften	160
1. Themeneingrenzung und mögliche Kooperationsformen	160
2. Generelle Auslands Offenheit des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts?	162
a. Gesetzliche Legitimierung einer ausländischen Zweckverwirklichung	162
b. Exkurs: Europäisches Steuerrecht	164
aa. Überblick	164
bb. Die steuerlichen Vorschriften des AEUV	165
cc. Harmonisierung der direkten Steuern	166
3. Steuerbegünstigte Zwecke und erhöhte Nachweispflichten als Stolpersteine?	167
a. Steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO)	167
aa. Überblick	167
bb. Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)	168
cc. Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)	170
dd. Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)	170
b. Erhöhte Nachweispflichten	170
4. Das Unmittelbarkeitsgebot und grenzüberschreitende Kooperationen	172
a. Einführung	172
b. Zweckverwirklichung im Ausland und Unmittelbarkeit (inkl. § 58 Nr. 1 bis 4 AO)	172
aa. Selbstverwirklichung nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO	172
bb. Hilfspersonenvorschrift	173
cc. Dachverbandsregelung nach § 57 Abs. 2 AO	174
dd. § 58 Nr. 1 AO	175
ee. § 58 Nr. 2 AO	177
ff. § 58 Nr. 3 AO	178
gg. § 58 Nr. 4 AO	179
c. Obstruktionsanalyse und Lösungen: Erfahrungsaustausch und Interessenkanalisierung im Verbund	180
aa. Internationaler Dachverband mit Sitz im Inland und § 57 Abs. 2 AO	180
bb. Projekteportale als virtuelle Netzwerke gemeinnützigen Engagements	182

Inhalt

cc.	Internationale Veranstaltungen zum Erfahrungsaustausch.	182
d.	Obstruktionsanalyse und Lösungen: Freie Unterstützungsleistungen	183
aa.	Mittelweitergabe an ausländische Organisationen als Satzungszweck . .	183
bb.	Teilweise Mittelweitergabe an ausländische Organisationen nach § 58 Nr. 2 AO	184
cc.	Weitere satzungserne Unterstützungsleistungen an ausländische Organisationen	185
e.	Obstruktionsanalyse und Lösungen: Arbeitsteiliges Zusammenwirken ohne rechtliche Verselbständigung nach außen.	186
aa.	Verdeckte Obstruktion mittels erhöhter Nachweispflichten bei Hilfspersoneneinsatz	186
bb.	Gleichberechtigte Projekterfüllung	187
cc.	Das Gemeinschaftsprojekt als Innen-GbR	187
f.	Obstruktionsanalyse und Lösungen: Arbeitsteiliges Zusammenwirken mit rechtlicher Verselbständigung nach außen	189
aa.	Das Gemeinschaftsprojekt als Außen-GbR	189
bb.	Bildung von Holdingstrukturen mit ausländischen Projektgesellschaften	191
cc.	Einsatz ausländischer Projektkörperschaften als Hilfspersonen	192
dd.	Übertragung ideeller Tätigkeitsfelder auf Auslandsgesellschaften	193
II.	Fazit.	194
1.	Ergebnisse der Untersuchung	194
a.	Obstruktion von Kooperationen zwischen Gemeinnützigen durch § 57 AO	194
b.	Gesetzliche Lösungsvorschläge zu den ermittelten Obstruktionen	195
aa.	Einfügung eines neuen Paragraphen zu Unterstützungsleistungen	195
bb.	Regelungsgehalt des Unmittelbarkeitsgebots	196
cc.	Steuerlich unschädliche Nebenzwecke	197
c.	Restriktionen durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung	197
d.	Grenzüberschreitende Kooperationen – Zeichen setzen	198
2.	Globale Würdigung des Unmittelbarkeitsgebots.	200
a.	Überprüfung des Gebots und Konsequenzen bei Verstößen.	200
b.	Unmittelbarkeit und wirtschaftliche Betätigung	202
c.	Das Gebot und die Moderne – ein Widerspruch?	204
d.	Mögliche Reformansätze: Umgliederung oder Umbenennung des Gebots?	206
	Abkürzungsverzeichnis	209
	Literaturverzeichnis	217

Entscheidungsverzeichnis und sonstige Quellen	233
I. Rechtsprechung	233
1. Finanzgerichtliche Entscheidungen	233
a. RFH	233
b. BFH	233
c. Finanzgerichte	235
2. Entscheidungen anderer Gerichte	236
a. EuGH	236
b. RG	236
c. BGH	236
d. Oberlandesgerichte	237
e. BVerwG	237
f. BAG	237
II. Verwaltungsanweisungen	237
1. BMF	237
2. Finanzministerien der Länder	238
3. Oberfinanzdirektionen inkl. Bayerisches Landesamt für Steuern	238
III. Sonstige Quellen	238
1. Gesetze	238
2. BT-Drucks.	239
3. BR-Drucks.	240
4. Weitere Quellen	240