



**VERLAG** des wissenschaftlichen  
Instituts der Steuerberater GmbH

# Die gemeinnützige GmbH

RA Stefan Winheller  
RA Dr. Lothar Jansen

**PRAKTIKERWISSEN KOMPAKT**

**2. Auflage 2019**

# Die gemeinnützige GmbH

RA Stefan Winheller/RA Dr. Lothar Jansen



Verlag des wissenschaftlichen Instituts  
der Steuerberater GmbH · Berlin  
Praktikerwissen kompakt Nr. 10

**Autoren:** RA Stefan Winheller, LL.M. Tax, Fachanwalt für Steuerrecht  
RA Dr. Lothar Jansen

**Titel:** Die gemeinnützige GmbH

**Herausgeber:** Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH  
Behrenstraße 42  
10117 Berlin  
Tel.: 030/28 88 56 73  
Fax: 030/28 88 56 70  
Internet: [www.dws-verlag.de](http://www.dws-verlag.de)  
E-Mail: [info@dws-verlag.de](mailto:info@dws-verlag.de)

**Gesamtherstellung:** DCM Druck Center Meckenheim GmbH,  
[www.druckcenter.de](http://www.druckcenter.de)

**DWS-Nr.:** 305

**ISBN:** 978-3-946883-03-6

2. Auflage Januar 2019

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

# Inhalt

<b>Vorwort .....</b>	<b>11</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>12</b>
<b>1. Gründung einer gGmbH .....</b>	<b>16</b>
1.1 Vorüberlegungen zur Gemeinnützigkeit.....	16
1.1.1 Vorteile der Gemeinnützigkeit .....	17
1.1.1.1 Steuerliche Vorteile .....	17
1.1.1.2 Sonstige Vorteile .....	18
1.1.2 Nachteile der Gemeinnützigkeit .....	18
1.2 Vorüberlegungen zur Rechtsform gGmbH.....	19
1.2.1 Außenwirkung der gGmbH.....	19
1.2.2 Eigentümerstellung.....	20
1.2.3 Art der Betätigung .....	21
1.2.3.1 Wirtschaftliche Betätigung in Form von Zweckbetrieben	21
1.2.3.2 Hoheitliche Aufgaben der Daseinsvorsorge .....	22
1.2.3.3 Stiftungs-gGmbH.....	23
1.2.3.4 Förderkörperschaft.....	24
1.2.4 Kapitalaufbringung und laufende Finanzierung .....	24
1.2.5 Geschäftsführung, Willensbildung und Kontrolle der Leitungsorgane.....	25
1.2.6 Reduktion von wirtschaftlichen Risiken und Haftungsrisiken.....	26
1.2.7 Gründungskosten und laufende Kosten .....	27
1.3 Ablauf der Gründung einer gGmbH .....	27
1.3.1 Vorgründungsgesellschaft.....	27
1.3.2 Vor-gGmbH .....	29
1.3.3 Eintragung der gGmbH ins Handelsregister .....	31
1.3.3.1 Gesellschaftsvertrag.....	31
1.3.3.2 Legitimation der Geschäftsführer .....	32
1.3.3.3 Gesellschafterliste .....	32
1.3.3.4 Unterlagen bei Sachgründung .....	32
1.4 Allgemeine Gründungsvoraussetzungen .....	32
1.4.1 Gesellschaftsvertrag.....	32
1.4.1.1 Vereinfachtes Verfahren .....	32
1.4.1.2 Inhalte des Gesellschaftsvertrages .....	33
1.4.1.2.1 Obligatorische Regelungen im Gesellschaftsvertrag .....	33
1.4.1.2.2 Fakultative Regelungen im Gesellschaftsvertrag.....	35
1.4.1.2.3 Gliederung des Gesellschaftsvertrages .....	36

1.4.2	Unternehmensgegenstand und Gesellschaftszweck .....	37
1.4.2.1	Allgemeines .....	37
1.4.2.2	Gemeinnützige Zwecke im weiteren Sinn .....	39
1.4.3	Gemeinnützigkeitsspezifische Gesellschaftsvertragsregelungen .....	40
1.4.3.1	Förderung der Allgemeinheit .....	40
1.4.3.2	Ausschließlichkeit .....	41
1.4.3.3	Unmittelbarkeit .....	42
1.4.3.4	Selbstlosigkeit .....	42
1.4.3.5	Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung .....	42
1.4.4	Finanzierung und Kapitalaufbringung .....	43
1.4.4.1	Allgemeines .....	43
1.4.4.2	Sonderfall Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) .....	44
1.4.4.3	Bar- oder Sachgründung .....	46
1.4.4.3.1	Bareinlage .....	46
1.4.4.3.2	Sacheinlage .....	47
1.4.4.4	Steuerliche Folgen auf Ebene des Gründungsgesellschafters .....	48
1.4.4.4.1	Gemeinnützige Körperschaft als Gründungsgesellschafter .....	48
1.4.4.4.2	Steuerpflichtige Personen oder Körperschaften als Gesellschafter .....	50
1.4.4.4.3	Sonderfall: Sacheinlage einer wesentlichen Beteiligung .....	51
1.4.5	Firmierung der gGmbH .....	51
1.4.6	Sitz der Gesellschaft .....	52
1.4.7	Geschäftsführer .....	53
1.4.7.1	Geschäftsführerbestellung .....	53
1.4.7.2	Umfang der Geschäftsführung .....	54
1.4.7.3	Geschäftsführerdienstvertrag .....	55
1.4.8	Gesellschafter .....	56
1.4.8.1	Anzahl und Zusammensetzung des Gesellschafterkreises .....	56
1.4.8.2	Anteilsverteilung und Regelungen zum Schutz von Minderheitsgesellschaftern .....	57
1.4.8.3	Gesellschafterversammlung .....	57
1.4.8.4	Nebenleistungspflichten .....	59
1.4.9	Sonstige Gremien .....	60
1.4.9.1	Aufsichtsrat .....	60
1.4.9.2	Beirat .....	62
1.4.10	Ergebnisverwendung .....	62
1.4.10.1	Allgemeines .....	62

1.4.10.2	Verbot von Gewinnausschüttungen .....	62
1.5	Anerkennungsverfahren zur Gemeinnützigkeit .....	63
1.5.1	Anerkennungsverfahren .....	63
1.5.2	Vertrauensschutz .....	64
<b>2.</b>	<b>Laufende Geschäftstätigkeit einer gGmbH .....</b>	<b>66</b>
2.1	Tatsächliche Gemeinnützigkeit .....	66
2.2	Allgemeine Grundsätze der Gemeinnützigkeit .....	66
2.2.1	Gebot der Selbstlosigkeit .....	66
2.2.1.1	Keine „in erster Linie“ eigenwirtschaftliche Zweckverfolgung .....	67
2.2.1.2	Ordnungsgemäße Mittelverwendung .....	68
2.2.1.2.1	Satzungsmäßige Mittelverwendung .....	68
2.2.1.2.2	Zeitnahe Mittelverwendung .....	69
2.2.1.2.3	Verwaltungskosten .....	69
2.2.1.2.4	Darlehensvergabe .....	71
2.2.1.2.4.1	Gemeinnützige Zweckverfolgung durch Darlehensvergabe .....	71
2.2.1.2.4.2	Darlehensvergabe an andere steuerbegünstigte Körperschaften .....	71
2.2.1.2.4.3	Darlehensvergabe aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln .....	72
2.2.1.2.5	Keine zeitnahe Mittelverwendungspflicht .....	72
2.2.1.2.6	Gemeinnützigkeitsrechtlich zulässige Rücklagen .....	73
2.2.1.2.6.1	Zweckgebundene Rücklage .....	74
2.2.1.2.6.2	Rücklage für Wiederbeschaffung .....	75
2.2.1.2.6.3	Freie Rücklage aus Vermögensverwaltung .....	75
2.2.1.2.6.4	Freie Rücklage aus sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln .....	76
2.2.1.2.6.5	Rücklage zum Erhalt der Beteiligungsquote .....	77
2.2.1.2.6.6	Sonstige Rücklagen .....	77
2.2.1.3	Verbot der Gesellschafterbegünstigung .....	78
2.2.1.4	Verbot zweckfremder Ausgaben und unverhältnismäßiger Vergütungen .....	79
2.2.1.4.1	Geschäftsführervergütung .....	80
2.2.1.4.2	Aufsichtsratsvergütungen .....	82
2.2.1.5	Ausnahmen vom Selbstlosigkeitsgebot .....	82
2.2.2	Gebot der Ausschließlichkeit .....	83
2.2.2.1	Definition und Allgemeines .....	83
2.2.2.2	Unschädliche Nebentätigkeiten .....	83
2.2.2.3	Gesetzliche Ausnahmen .....	85
2.2.3	Gebot der Unmittelbarkeit .....	85

2.2.3.1	Allgemeines .....	85
2.2.3.2	Hilfspersonen .....	86
2.2.3.3	Exkurs: Kooperationen .....	87
2.2.3.4	Gesetzliche Ausnahmen .....	87
2.2.3.4.1	Mittelbeschaffung für andere Körperschaften .....	87
2.2.3.4.2	Teilweise Zuwendung von Mitteln .....	89
2.2.3.4.3	Mittelzuwendung zur Vermögensausstattung .....	90
2.2.3.4.4	Überlassung von Arbeitskräften .....	91
2.2.3.4.5	Überlassung von Räumen .....	92
2.3	Die 4 Sphären einer gGmbH und deren Ertragsbesteuerung .....	92
2.3.1	Allgemeines .....	92
2.3.2	Ideeller Bereich .....	93
2.3.2.1	Einnahmen im ideellen Bereich .....	93
2.3.2.1.1	Spenden .....	93
2.3.2.1.2	Zuschüsse .....	94
2.3.2.1.2.1	Unechter Zuschuss .....	94
2.3.2.1.2.2	Echter Zuschuss .....	95
2.3.2.1.2.3	Praxishinweise .....	96
2.3.2.2	Ausgaben im ideellen Bereich .....	97
2.3.2.2.1	Typische Ausgaben .....	97
2.3.2.2.2	Zuordnung von Ausgaben .....	97
2.3.2.3	Ertragsbesteuerung im ideellem Bereich .....	98
2.3.3	Vermögensverwaltung .....	98
2.3.3.1	Begriff .....	98
2.3.3.2	Einnahmen und Ausgaben .....	98
2.3.3.3	Abgrenzung zum ideellen Bereich und zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb .....	99
2.3.3.3.1	Allgemeines .....	99
2.3.3.3.2	Beteiligungen .....	100
2.3.3.3.3	Vermietung und Verpachtung .....	102
2.3.3.3.3.1	Vermietung von Räumlichkeiten .....	102
2.3.3.3.3.2	Verpachtung von Werberechten .....	103
2.3.3.3.4	Gewerblicher Grundstückshandel .....	103
2.3.3.4	Verlustrausgleich in der Vermögensverwaltung .....	104
2.3.3.5	Ertragsbesteuerung im vermögensverwaltenden Bereich .....	105
2.3.4	Zweckbetrieb .....	105
2.3.4.1	Allgemeines .....	105
2.3.4.2	Spezielle Zweckbetriebe .....	106
2.3.4.2.1	Einrichtungen der Wohlfahrtspflege gem. § 66 AO .....	106

2.3.4.2.2	Besondere Einrichtungen der Wohlfahrtspflege gem. § 68 AO.....	109
2.3.4.2.3	Krankenhäuser gem. § 67 AO.....	111
2.3.4.2.4	Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen gem. § 68 Nr. 7 AO .....	113
2.3.4.2.5	Volkshochschulen und vergleichbare Einrichtungen gem. § 68 Nr. 8 AO .....	113
2.3.4.2.6	Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen gem. § 68 Nr. 9 AO .....	114
2.3.4.3	Allgemeiner Zweckbetrieb gem. § 65 AO.....	116
2.3.4.3.1	Unmittelbare Zweckverwirklichung.....	116
2.3.4.3.2	Notwendigkeit.....	117
2.3.4.3.3	Wettbewerbsklausel .....	117
2.3.4.3.4	Rechtsanwendung im Einzelfall und Beispiele für allgemeine Zweckbetriebe .....	118
2.3.4.4	Ertragsbesteuerung im Zweckbetriebsbereich.....	119
2.3.5	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb .....	119
2.3.5.1	Definition .....	119
2.3.5.2	Einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb .....	121
2.3.5.3	Freigrenze nach § 64 Abs. 3 AO.....	121
2.3.5.4	Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb .....	122
2.3.5.5	Besteuerung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs .....	124
2.4	Umsatzbesteuerung von gGmbHs .....	125
2.4.1	Steuerbarkeit .....	125
2.4.2	Umsatzsteuerbefreiungen .....	126
2.4.2.1	Allgemeines.....	126
2.4.2.2	Steuerbefreiungen im Einzelnen .....	126
2.4.2.2.1	Grundstücksvermietungen gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.....	126
2.4.2.2.2	Heilbehandlungen und Krankenhausbehandlungen gem. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG.....	127
2.4.2.2.3	Betreuungs- und Pflegeleistungen gem. § 4 Nr. 16 UStG .....	127
2.4.2.2.4	Leistungen der Wohlfahrtspflege gem. § 4 Nr. 18 UStG .....	129
2.4.2.2.5	Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art gem. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG .....	130
2.4.2.2.6	Kulturelle und sportliche Veranstaltungen gem. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG.....	131
2.4.3	Ermäßigter Umsatzsteuersatz.....	131
2.4.4	Vorsteuerabzug .....	133



2.4.4.1	Unternehmerische und nichtunternehmerische Sphäre.	133
2.4.4.2	Direkter und unmittelbarer Zusammenhang .....	134
2.4.4.3	Gemischte Nutzung und Vorsteueraufteilung .....	135
2.4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft .....	136
2.5	Spendenrecht und Sponsoring .....	138
2.5.1	gGmbHs als Spendenempfänger .....	138
2.5.2	Entgeltlichkeit, Freiwilligkeit und Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke .....	139
2.5.3	Spende und verdeckte Gewinnausschüttung .....	140
2.5.4	Zuwendungsbestätigung .....	141
2.5.5	Vertrauensschutz und Spendenhaftung .....	142
2.5.6	Sponsoring .....	143
2.5.6.1	Steuerliche Behandlung beim Sponsor .....	144
2.5.6.2	Steuerliche Behandlung bei der gGmbH .....	145
2.6	Änderungen im Gesellschafterbestand .....	147
2.6.1	Verkauf von Gesellschaftsanteilen .....	147
2.6.1.1	Übertragungsvoraussetzungen .....	147
2.6.1.2	Vinkulierungsklausel .....	148
2.6.1.3	Veräußerungspreis .....	149
2.6.2	Ausscheiden aus der Gesellschaft .....	150
2.6.2.1	Freiwilliger Austritt .....	150
2.6.2.2	Ausschluss .....	151
2.6.2.3	Abfindungsklauseln .....	152
2.6.3	Vererben und Schenkung von Gesellschaftsanteilen ....	152
2.7	Nachträgliche Gesellschaftsvertragsänderungen .....	154
2.8	Haftung .....	155
2.8.1	Haftung der gGmbH .....	155
2.8.2	Haftung der Geschäftsführer .....	157
2.8.2.1	Haftung der Geschäftsführer gegenüber der gGmbH ....	157
2.8.2.2	Haftung der Geschäftsführer gegenüber den Gesellschaftern .....	159
2.8.2.3	Haftung der Geschäftsführer gegenüber dem Staat .....	160
2.8.3	Haftung der Gesellschafter .....	161
2.8.3.1	Innenhaftung der Gesellschafter .....	161
2.8.3.2	Außenhaftung der Gesellschafter .....	162
2.9	Rechnungslegung .....	164
2.9.1	Rechnungslegungspflicht .....	164
2.9.2	Rechnungslegungsvorschriften .....	164
2.9.3	Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten .....	165
2.10	Laufende Überprüfung der Gemeinnützigkeit .....	166
2.10.1	Formelle und materielle Satzungsmäßigkeit .....	166
2.10.2	Veranlagungsverfahren .....	167

2.10.3	Entzug der Gemeinnützigkeit wegen eines gewöhnlichen Rechtsverstoßes .....	168
2.10.4	Entzug der Gemeinnützigkeit wegen eines Verstoßes gegen die Vermögensbindung .....	169
<b>3.</b>	<b>Die Beendigung der gGmbH .....</b>	<b>170</b>
3.1	Nichtigkeit, Auflösung und Liquidation der gGmbH .....	170
3.1.1	Nichtigkeit .....	170
3.1.2	Auflösung .....	170
3.1.3	Liquidation .....	171
3.1.4	Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten .....	172
3.2	Wegfall des Gemeinnützigkeitsstatus .....	174
<b>4.</b>	<b>Umwandlungen und Umstrukturierungen .....</b>	<b>175</b>
4.1	Wechsel von der GmbH zur gGmbH .....	175
4.2	Formwechsel eines gemeinnützigen e. V. in eine gGmbH .....	176
4.2.1	Vorbereitung der Umwandlung .....	176
4.2.2	Ablauf der Umwandlung .....	178
4.2.3	Rechtswirkungen der Umwandlung .....	180
4.2.3.1	Zivilrecht .....	180
4.2.3.2	Steuerrecht .....	180
4.3	Ausgliederung von Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben aus einem gemeinnützigen e. V. auf eine (g)GmbH .....	181
4.3.1	Allgemeines und Motivation .....	181
4.3.2	Zivilrechtliche Möglichkeiten der Ausgliederung .....	181
4.3.2.1	Ausgliederung nach dem UmwG .....	182
4.3.2.1.1	Ablauf der Ausgliederung zur Aufnahme .....	183
4.3.2.1.2	Ablauf der Ausgliederung zu Neugründung .....	185
4.3.2.2	Ausgliederung nach den Vorschriften des BGB als Alternative .....	186
4.3.3	Ausgliederung von Zweckbetrieben .....	187
4.3.3.1	Übertragung auf eine gGmbH .....	187
4.3.3.2	Übertragung auf eine nichtsteuerbegünstigte GmbH .....	188
4.3.3.3	Steuerrechtliche Folgen .....	189
4.3.4	Ausgliederung von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben .....	190
4.3.4.1	Motivation .....	190
4.3.4.2	Gemeinnützigkeitsrechtliche Anforderungen .....	191
4.3.4.3	Steuerrechtliche Folgen .....	191
	<b>Literaturhinweise .....</b>	<b>193</b>

## Vorwort

Längst denken sog. Social Entrepreneurs nicht mehr nur an den eingetragenen Verein, wenn sie auf der Suche nach einer passenden Rechtsform für ihr gemeinnütziges Projekt sind. In der Tat ist die gemeinnützige GmbH (gGmbH) en vogue. Das verwundert nicht, ist ihr gewerbliches Pendant doch seit Jahren die mit Abstand beliebteste und am häufigsten gewählte Rechtsform in Deutschland. Für die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ist sie ebenso gut geeignet. Vor allem sozial-/kulturwirtschaftliche Betätigungen finden in der gGmbH einen passenden und rechtssicheren Rahmen.

Nicht nur aufseiten der (Sozial- und Kultur-)Unternehmer ist die gGmbH beliebt. Auch in der Beraterschaft wächst das Interesse an der gGmbH, firmieren doch zahlreiche größere Unternehmen und damit potenzielle Mandanten, wie Krankenhäuser, Altersheime, Museen, Schulen etc. als gGmbH. Steuerberater, die im Umgang mit gewerblichen GmbHs vertraut sind, finden sich mit der Rechtsform der gGmbH schnell zurecht, wenn sie sich einmal grundlegend mit den Besonderheiten vertraut gemacht haben, die die gGmbH von ihrer gewerblichen Schwester unterscheiden.

Die vorliegende Broschüre soll den Einstieg in die Rechtsform der gGmbH erleichtern. Zahlreiche Fußnotenverweise auf weiterführende Literatur und Rechtsprechung ermöglichen dem interessierten Leser eine tiefergehende Befassung mit der Materie.

Die Broschüre ist auf dem Rechtsstand Dezember 2018.

Wir wünschen Ihnen eine gewinnbringende Lektüre. Für Anregungen und Kritik sind wir Ihnen sehr dankbar. Sie erreichen uns per E-Mail unter [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com).

Frankfurt am Main/Zürich, im Dezember 2018

Stefan Winheller, LL.M. Tax (USA)  
Rechtsanwalt und FA für SteuerR

Dr. iur. Lothar Jansen  
Rechtsanwalt