

Die gemeinnützige Unternehmergesellschaft

Die Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG als Stolperstein?

Von Petra Oberbeck und Stefan Winheller, Frankfurt/M.*

Das am 1. 11. 2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) eröffnet mit der haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft (UG) die Möglichkeit, eine Art „Mini-GmbH“ mit einem Stammkapital von 1 € zu gründen und die Mittel für das gewöhnliche Stammkapital von 25 000 € dann nach und nach anzusparen. Sofern die UG steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, stellt sich allerdings die Frage, ob und wie dieses Kapital ohne Verstoß gegen das gemeinnützigkeitsrechtliche Mittelverwendungsgebot angespart werden kann. Ist die „gemeinnützige UG“ (gUG) überhaupt zulässig?

1. Einleitung

Das MoMiG¹ hat die Hürden für die Gründung einer haftungsbeschränkten Gesellschaft gesenkt. Die dahinterstehende Intention des Gesetzgebers: Gründungen sollen gefördert und vor allem diejenigen Gründer angesprochen werden, die bislang die Rechtsform der englischen *Limited* wählten. Für sie bietet sich nun die Unternehmergesellschaft (UG) als alternative Gesellschaftsform an. Im neuen § 5a GmbHG erfährt die UG ihre nähere Ausgestaltung.

Der wesentliche Vorteil, den viele Gründer in der UG erblicken und den diese mit der von Gründern bislang bevorzugten *Limited* teilt, ist die Tatsache, dass die UG zur Gründung nur ein quasi symbolisches Anfangskapital verlangt. Gleichwohl ist sie mit der gewünschten Haftungsbeschränkung – wie eine „normale“ GmbH – ausgestattet. Sie muss lediglich die Bezeichnung „UG (haftungsbeschränkt)“² führen, solange das Stammkapital von 25 000 € nicht in Gänze vorhanden ist. Für viele Gründer, gerade auch für solche, die mit ihrem Gründungsvorhaben gemeinnützige Zwecke verfolgen (*social entrepreneurs*), ist die neue „Mini-GmbH“ daher äußerst attraktiv.

* Petra Oberbeck ist Rechtsanwältin und Dipl.-Verwaltungswirtin. Stefan Winheller, LL.M. Tax (USA) ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht. Beide Autoren sind für die Kanzlei Winheller Rechtsanwälte, Frankfurt am Main (www.winheller.com) tätig und beraten bundesweit gemeinnützige Einrichtungen, Stifter und *Social Entrepreneurs*.

1 BGBl I 2008, 2026.

2 Alternativ ist die Bezeichnung „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ zulässig.

2. Ansparen des Stammkapitals

Im Gegensatz zur *Limited* ist die UG verpflichtet, ein Stammkapital in Höhe von 25 000 € anzusparen. Gemäß § 5a Abs. 3 GmbHG ist hierfür in der Jahresbilanz eine gesetzliche Rücklage zu bilden, in die ein Viertel des Jahresüberschusses einzustellen ist³. Eine zeitliche Vorgabe für die Kapitalaufholung ist gesetzlich nicht vorgeschrieben⁴.

Auf den ersten Blick bietet sich die UG für gemeinnützige Unternehmungen geradezu an. Aus haftungsrechtlichen Gründen, aber vor allem auch wegen der professionelleren und strafferen Organisation einer Kapitalgesellschaft⁵ entschieden sich schon bisher viele *social entrepreneurs* für die Rechtsform der gGmbH. Häufig scheiterten Gründungen aber am zu hoch empfundenen Pflicht-Stammkapital. Da die UG die gleichen Zwecke wie eine vollkapitalisierte GmbH verfolgen und nahezu ohne Stammkapital gegründet werden kann, eröffnet sie neue Möglichkeiten, die Gründungswillige seit langem herbeigesehnt haben.

3. Das Gemeinnützigkeitsrecht als Bremse?

Eine wesentliche Voraussetzung zur Erlangung der Gemeinnützigkeit ist allerdings die Befolgung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung: Grundsätzlich sind alle Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft, also auch einer gUG, spätestens bis zum Ende des Wirtschafts- oder Kalenderjahres, das auf den Mittelzufluss folgt, für die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke zu verwenden (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Vermögen anzusparen ist kein gemeinnütziger Zweck.

Dieses stringente Mittelverwendungsgebot macht UG-Gründern aus dem Non-Profit-Lager das Leben schwer. Einerseits verlangt das Gesellschaftsrecht von ihnen, dass sie eine gesetzliche Rücklage bilden, um hiermit das Stammkapital zu erhöhen. Andererseits ist eine Rücklagenbildung aus Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts aber nicht – bzw. nur in äußerst eingeschränktem Umfang – zulässig. Es stellt sich unweigerlich die Frage, wie die Ansparpflicht, die das neue GmbH-Gesetz für die UG vorsieht, überhaupt erfüllt werden soll. Ist die gUG ein Widerspruch in sich? Hat der Gesetzgeber die UG derart ausgestaltet, dass es eine gemeinnützige Erscheinungsform gar nicht geben kann⁶?

3 Vgl. auch § 150 AktG, der Ähnliches für Aktiengesellschaften vorsieht.

4 Siehe auch RegE v. 25. 6. 2007, BT-Drs. 16/6140, Begründung „zu Nummer 6 (Einfügung eines § 5a), zu Absatz 5“.

5 Dies gilt vor allem im Vergleich zum Verein, der als Mitgliederorganisation üblicherweise von einer Vielzahl konkurrierender Interessen geleitet wird.

4. Die gemeinnützige UG – gewusst wie

Die Vermutung liegt nahe, dass der Gesetzgeber die gemeinnützige Erscheinungsform der UG im Reformfeuer schlicht übersehen hat. In den folgenden Fallgestaltungen lassen sich gleichwohl die gesellschaftsrechtlichen und die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben an eine gUG in Einklang bringen:

4.1 Erwerb von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Kein Problem stellt sich für die gUG, wenn sie Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anschafft, d. h. in Gegenstände investiert, die dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), und maximal in gleicher Höhe eine entsprechende Rücklage gemäß § 5a Abs. 3 GmbHG auf der Passivseite der Bilanz bildet. Wenn die Körperschaft durch ein solches Investment ihre gemeinnützigen Zwecke fördert (Bsp.: Errichtung eines Kindergartens, eines Krankenhauses, Erwerb von Kunstgegenständen, einer Web-Domain, eines Grundstücks, von Mobilien etc.), kommt sie sowohl ihrer gesellschaftsrechtlichen Pflicht zur Rücklagenbildung als auch ihrer Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nach.

Gleiches gilt, wenn Vermögen erworben wird, das der zulässigen Vermögensverwaltung der gUG zuzurechnen ist. In beiden Fällen stehen der gesetzlichen Rücklage gemäß § 5a Abs. 3 GmbHG gemeinnützigkeitsrechtlich in zulässiger Weise verwendete Mittel auf der Aktivseite der Bilanz gegenüber⁷.

4.2 UG ohne Jahresüberschuss

Die gesetzliche Rücklage ist aus dem Jahresüberschuss zu bilden. Eine zeitliche Vorgabe, bis wann das Stammkapital in Höhe von 25 000 € anzusparen ist, existiert nicht. Die gUG kann also dauerhaft als stammkapitallose⁸ Gesellschaft existieren. Sorgt die gUG mit Hilfe einer peniblen Finanzplanung dafür, dass sie einen Jahresüberschuss nicht erwirtschaftet – bspw. mittels einer schon unterjährig Aufwand verursachenden Mittelverwendung⁹ – muss sie eine gesetzliche Rücklage nicht bilden.

4.3 Gesellschaftereinlagen in das Kapital

Die Gesellschafter der gUG können selbstverständlich auch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen geben, um auf diese Weise den Kapitalstock aufzufüllen. Gemeinnützigkeitsrechtlich ist dies unschädlich. Eine solche Finanzierung aus „eigener Tasche“ der Gesellschafter ist aber meist weder gewünscht noch finanziell möglich. In Fällen, in denen die Gesellschafter ausreichende finanzielle Mittel vorhalten, wird meist von vornherein die Errichtung einer gGmbH in Frage kommen.

4.4 Ausnahmen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung

Unter bestimmten Voraussetzungen darf eine gemeinnützige Körperschaft vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung abweichen und Mittel thesaurieren¹⁰:

4.4.1 § 58 Nr. 11 AO: Mittel für den Vermögenstock

Zuwendungen, die in das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft geleistet werden, unterliegen der Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung nicht. Gelingt es der gUG, derlei Zuwendungen einzuwerben, lässt sich die gesellschaftsrechtlich erforderliche Rücklage unproblematisch darstellen. § 58 Nr. 11 AO nennt die Fallgruppen, in denen Zuwendungen in das Vermögen der gUG fließen:

1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat;
2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;
3. Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beiträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden;
4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (z. B. vermietete Immobilien oder Gesellschaftsanteile).

Einer gUG ist daher zu empfehlen, im Rahmen ihres *Fundraisings* vor allem Unterstützer anzusprechen, die bereit sind, ihre Zuwendungen in das Vermögen der UG zu leisten. Die UG sollte dabei sicherheitshalber darauf achten, dass die Gönner ihren so erklärten Willen schriftlich zum Ausdruck bringen.

4.4.2 Freie Rücklage gemäß § 58 Nr. 7 Buchst. a AO selten hilfreich

In der Praxis wenig hilfreich ist hingegen die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklage¹¹ gemäß § 58 Nr. 7 Buchst. a AO. Sie eignet sich gewöhnlicherweise nicht als aktiver Gegenposten zur gesetzlichen Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG.

Die freie Rücklage nach § 58 Nr. 7 Buchst. a AO dient als Liquiditätshilfe zur Stärkung der Finanzkraft einer steuerbegünstigten Körperschaft. Eine Körperschaft darf bis zu einem Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Kosten der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführen. Die Rücklage kann zwar auch zur Erhöhung des Stammkapitals genutzt werden, also auch zur Bildung der gesetzlichen Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG. Die typische UG hält allerdings meist kein nennenswertes Vermögen vor, so dass Einnahmen aus vermögensverwaltender Tätigkeit nicht oder kaum generiert werden. Die Möglichkeit, bis zu 33 % der Einkünfte aus Vermögensverwaltung zurückzulegen, hat für die meisten UGs daher keine praktische Bedeutung.

Die „10%-Rücklage“ gemäß § 58 Nr. 7 Buchst. a Alt. 2 AO reicht betragsmäßig i. d. R. ebenfalls nicht aus, um an die gesellschaftsrechtlich geforderte Quote von 25 % des Jahresüberschusses heranzureichen.

Die gesetzliche Rücklage gemäß § 5a Abs. 3 GmbHG lässt sich allerdings dann allein unter Rückgriff auf § 58 Nr. 7 Buchst. a AO darstellen, wenn die gUG bereits in der Vergangenheit einmal eine „alte“ freie Rücklage angespart hatte, deren Mittel sie zwischenzeitlich für gemeinnützige Zwecke verbraucht hat. Diese alte „leere“ Rücklage kann sie über die soeben genannten Quoten (33 % bzw. 10 %) hinaus jederzeit steuer-

6 Die Gründung einer gemeinnützigen UG ist kostenmäßig durch die GmbH-Reform nicht begünstigt. Da die besonderen gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen in der Satzung verankert werden müssen und mithin das gesetzliche Musterprotokoll für die Gründung nicht verwendet werden kann, errechnen sich die Notarkosten – unabhängig von der tatsächlichen Höhe des Stammkapitals – stets aus einem Geschäftswert von mindestens 25 000 €. Dies erhärtet den Verdacht, dass der Reformgesetzgeber die Besonderheiten der „gemeinnützigen UG“ nicht bedacht hat.

7 Vgl. Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl. 2008, S. 167 f.

8 Ein Stammkapital von 1 € ist freilich erforderlich.

9 Die Bildung von Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und 7 AO reduziert den Jahresüberschuss hingegen nicht.

10 Für eine gute Zusammenfassung siehe OFD Frankfurt v. 2. 12. 2004, S 0177 A – 1 – St II 1.03.

11 Es handelt sich bei den gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen nicht um Rücklagen im Sinne des HGB. Das wird schon daraus ersichtlich, dass sie nicht auf der Passivseite, sondern auf der Aktivseite der Bilanz in Form von Vermögenswerten (Wertpapiere, Spareinlagen, Immobilien, etc.) erscheinen, vgl. hierzu ausführlich Schröder, Stiftung & Sponsoring (Rote Seiten) 6/2007, S. 3 f.

unschädlich wieder auffüllen¹² und so ggf. auch die 25%-Quote des § 5a Abs. 3 GmbHG erreichen.

5. Gesellschaftsrecht dominiert Gemeinnützigkeitsrecht¹³

Die soeben dargestellten Handlungsempfehlungen erlauben der gUG die Befolgung der gesellschaftsrechtlichen Pflicht zur Rücklagenbildung gemäß § 5a Abs. 3 GmbHG. Die dauerhafte Beachtung der erwähnten Empfehlungen ist allerdings mit einem nicht unwesentlichen Verwaltungs- und Kontrollaufwand verbunden. Es fragt sich, ob es nicht eine naheliegendere und unbürokratischere Lösung gibt, die der gUG das ständige Wandeln auf dem schmalen Grat zwischen gesellschaftsrechtlichem Thesaurierungsgebot und gemeinnützigkeitsrechtlichem Thesaurierungsverbot erspart.

5.1 Mittel für Pflichtrücklage unterliegen nicht der zeitnahen Verwendungspflicht

Die Lösung ist so einfach wie überzeugend: Das Stammkapital einer Kapitalgesellschaft unterliegt nach einhelliger Ansicht nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht¹⁴. Es muss der Gesellschaft dauerhaft zur Verfügung stehen; nur die aus dem Stammkapital gezogenen Erträge müssen zeitnah verwendet werden. Gemäß dem Wortlaut des § 5a Abs. 3 i. V. m. § 57c GmbHG und der eindeutigen gesetzgeberischen Intention¹⁵ dient die gesetzliche Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG der Erhöhung des Stammkapitals, um die UG nach und nach an die vollkapitalisierte GmbH heranzuführen. Es liegt daher auf der Hand, dass auch diejenigen Mittel, die von Gesetzes wegen in die zur Erhöhung des Stammkapitals gedachte Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG eingestellt werden müssen und insoweit bereits anderweitig gesetzlich gebunden sind, von der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen sind¹⁶.

Hat der Gesetzgeber einmal die Entscheidung getroffen, die UG als eine Art „Einstiegsvariante“ der GmbH zu schaffen und ihr durch Auferlegung einer Rücklageverpflichtung Mittel zur zeitnahen Verausgabung vorzuenthalten, muss er auch die steuerlichen Konsequenzen ziehen und darf die Mittel, die zur Bildung der Pflichtrücklage dienen, nicht der Verwendungspflicht unterstellen. Indem er die gUG ansonsten mit einem erheblichen administrativen Aufwand zur Sicherung ihrer Gemeinnützigkeit belegen würde (s. o. Punkt 4.), behandelte er die gGmbH und die gUG ungleich. Ein rechtfertigender Grund, warum eine vollka-

pitalisierte GmbH anders als eine UG problemlos als gemeinnützige Kapitalgesellschaft agieren können soll, ist aber nicht ersichtlich¹⁷.

Dies gilt umso mehr, als in beiden Fällen – bei der gGmbH wie der gUG – für eine dauerhafte Widmung des Kapitals für gemeinnützige Zwecke Sorge getragen ist: Erst mit Auflösung der Gesellschaft fließt nämlich das Stammkapital einer Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter zurück – der Höhe nach begrenzt auf den Wert der geleisteten Einlagen. Rückzahlungen sind nicht zulässig, sofern sie auf Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln entfallen. Das betrifft auch Kapitalerhöhungen aufgrund der gesetzlichen Rücklage nach § 5a GmbHG, die aus dem Jahresüberschuss der Gesellschaft gespeist wird. Die mittels der gesetzlichen Rücklage vorgenommene Erhöhung des Stammkapitals ist daher nachhaltig der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gewidmet. Eine Gefahr, dass die Mittel an die Gesellschafter über den Umweg der gesetzlichen Rücklage zurückfließen, besteht nicht.

5.2 § 58 Nr. 6 AO erlaubt Bildung der gesetzlichen Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG

Obleich sich die Zulässigkeit der Mittelthesaurierung für die Bildung der gesetzlichen Rücklage also bereits aus der allgemeingültigen Erwägung ergibt, dass die Pflichtrücklage eine anderweitige Bindung der Mittel gesetzlich vorschreibt und sie so einer zeitnahen Verwendung entzieht, sei eine weitere Überlegung erlaubt, die Zulässigkeit der Thesaurierung im geltenden Recht zu verankern: Es fragt sich nämlich, ob nicht § 58 Nr. 6 AO fruchtbar gemacht werden kann, um der Rücklagenpflicht nachzukommen. Wir denken – im Widerspruch zur h. M. – dass dem so ist.

5.2.1 Bisheriges enges Verständnis des § 58 Nr. 6 AO

Gemäß § 58 Nr. 6 AO kann eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel einer Rücklage zuführen, wenn sie ansonsten ihre steuerbegünstigten Zwecke nicht nachhaltig erfüllen könnte. Konkret lautet § 58 Nr. 6 AO wie folgt:

„Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können.“

§ 58 Nr. 6 AO lässt nach h. M. die Bildung sog. zweckgebundener Rücklagen zu. Die Mittel müssen nach h. M. für konkrete Zweckverwirklichungsmaßnahmen angespart werden, müssen also unmittelbar in Zweckverwirklichungsmaßnahmen münden und dürfen z. B. nicht zur Aufstockung des Stammkapitals verwendet werden¹⁸. Nach h.M. ließe sich eine Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO also nicht mit der Absicht begründen, die gesetzliche Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG bilden zu wollen. Die Bildung der gesetzlichen Rücklage stellt keine unmittelbare Zweckverwirklichungsmaßnahme dar.

17 Zwar ist im deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht eine rechtsformübergreifende Gleichbehandlung nicht zu verzeichnen (vgl. nur die zahlreichen Sondertatbestände für Stiftungen). Zumindest innerhalb ein und derselben Rechtsform (GmbH) müssen mehrere Erscheinungsformen (gUG, gGmbH) aber gleich behandelt werden.

18 Siehe *Pahlke/König*, Abgabenordnung, § 58 Rn. 19 m. w. N. Der Verweis auf BFH-Urt. v. 13. 9. 1989, I R 19/85, BeckRS 1989, 22009161, ist allerdings insoweit unglücklich, als der BFH in seinem Urteil jedenfalls nicht ausdrücklich verlangt, dass die Körperschaft Mittel nur für konkrete Zweckverwirklichungsmaßnahmen zurücklegen darf. Soweit er von einem „konkrete[n] Investitionsvorhaben“ oder einem „konkretisierte[n] Liquiditätsbedarf“ spricht, sind dies Beispiele, die er nicht als zwingende Tatbestandsvoraussetzungen versteht. Der BFH spricht vielmehr recht allgemein davon, dass die Rücklagenbildung „zur Zweckerfüllung erforderlich“ sein muss.

12 Siehe *Buchna*, (Fn. 7), S. 205.

13 Siehe zur vergleichbaren Problematik (Widersprüche zwischen Stiftungsrecht und Gemeinnützigkeitsrecht) und einem vergleichbaren Ergebnis („Stiftungsrecht dominiert das Gemeinnützigkeitsrecht“) *Carstensen*, WPg 1996, 781, 787 f. und unten Fn. 16.

14 Vgl. *Buchna*, (Fn. 7), S. 162.

15 Vgl. RegE v. 25. 6. 2007, BT-Drs. 16/6140, Begründung „zu Nummer 6 (Einfügung eines § 5a), zu Absatz 3“.

16 Dass gesetzliche Pflichten außerhalb des Gemeinnützigkeitsrechts der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung vorgehen können, wurde bereits in anderen Fällen mit guten Argumenten vertreten, so z. B. für Stiftungen, die nach den Landesstiftungsgesetzen dazu verpflichtet sind, ihr Kapital auf Dauer (inflationsgeschützt) zu erhalten (siehe *Carstensen*, WPg 1996, 781, 787 f., wonach das Stiftungsrecht das Gemeinnützigkeitsrecht dominiert und nicht umgekehrt; a. A. mit der h. M. *Buchna*, (Fn. 7), S. 161 f.). Wenn schon das Streben nach Inflationsausgleich, obgleich lediglich vom Landesgesetzgeber und i. d. R. nicht einmal ausdrücklich kodifiziert, eine Thesaurierung entgegen den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts rechtfertigen kann, muss eine Thesaurierung erst recht zulässig sein, wenn der Bundesgesetzgeber explizit eine Pflichtrücklage vorsieht, so wie in § 5a Abs. 3 GmbHG geschehen. Eine teleologische Reduktion der Verwendungspflicht ergibt, dass sie nicht Mittel erfassen kann, die bereits anderweitig gesetzlich gebunden sind, vgl. *Carstensen*, WPg 1996, 781, 787 f. m. w. N.

5.2.2 Weites Verständnis des § 58 Nr. 6 AO

Die neue Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG gibt Anlass, die bisherige enge Auslegung des § 58 Nr. 6 AO zu hinterfragen. Unseres Erachtens wird sie weder dem Wortlaut noch dem Zweck der Norm gerecht.

§ 58 Nr. 6 AO¹⁹ geht auf § 5 Nr. 4 der Gemeinnützigkeitsverordnung (GemV) vom 24. 12. 1953²⁰ zurück, in dem es – ähnlich wie heute in § 58 Nr. 6 AO – hieß, dass steuerliche Vergünstigungen nicht dadurch ausgeschlossen sind, dass

„eine Körperschaft ihre Erträge ganz oder teilweise einer Rücklage zufführt, wenn und solange dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können.“

Der zu nationalsozialistischen Zeiten erlassene Vorgänger, § 6 der Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes v. 16. 12. 1941²¹, hatte der zulässigen Mittelthesaurierung noch deutlich engere Grenzen gesetzt. Hiernach musste das angesparte Vermögen zunächst für einen satzungsmäßigen Zweck bestimmt sein. In der Satzung musste für die Ansammlung des Vermögens außerdem ein besonderer Grund angegeben werden. Schließlich war in der Satzung „ein verhältnismäßig naher Zeitpunkt“ zu bestimmen, an dem die Ansammlung zu enden hatte. Die Regelung war in der Praxis undurchführbar²². Die Neufassung in § 5 Nr. 4 GemV von 1953 kam den Interessen der gemeinnützigen Körperschaften, die z. T. noch die Folgen des Krieges und der Währungsreform zu verdauen hatten, entgegen²³. Zwar erlaubte auch sie nicht die grund- und endlose Ansammlung von Vermögen²⁴. Einer Rücklagenbildung musste auch bereits damals ein bestimmter Anlass und ein bestimmtes Ziel zugrunde liegen²⁵. Ein Ansparen für konkrete Zweckverwirklichungsmaßnahmen, so wie es die h. M. für § 58 Nr. 6 AO verlangt, setzte die Vorschrift aber zu keinem Zeitpunkt voraus. Im Gegenteil: der Vermögensstock konnte über § 5 Nr. 4 GemV recht flexibel aufgefüllt werden, z. B. sogar dann, wenn dem Finanzamt dargelegt werden konnte, dass das Vermögen „infolge der Währungsumstellung oder wegen anderer Kriegsfolgen erheblich gemindert worden [war]“²⁶.

Es überrascht denn auch nicht, dass man im Wortlaut des § 58 Nr. 6 AO wie auch seiner Vorgängervorschriften den Begriff „zweckgebunden“, den die h. M. in die Vorschrift zur näheren Beschreibung der Rücklage hineinliest, vergebens sucht. Entscheidend für eine Rücklagenbildung nach § 58 Nr. 6 AO war und ist u. E. daher nicht, dass die Körperschaft konkrete Zweckverwirklichungsmaßnahmen ins Auge fasst, sondern – so, wie es der Wortlaut des Gesetzes vorgibt –, dass die Zuführung von Mitteln in die Rücklage für die Körperschaft *erforderlich ist, damit sie ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen kann*. Der Wortlaut lässt es zwanglos zu, dass die Körperschaft auch sonstige, d. h. nicht nur „zweckgebundene“ Rücklagen bildet, sofern die Rücklagenbildung nur erforderlich ist, damit die Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke nachhaltig erfüllen

kann. Welche Fallkonstellationen im Einzelnen hierunter subsumiert werden können, muss im Rahmen des vorliegenden Beitrags nicht abschließend entschieden werden. Es soll hier genügen, dass es zur nachhaltigen Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke einer gUG jedenfalls erforderlich ist, dass die gUG die gesetzliche Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG bildet, so wie es das Gesellschaftsrecht von ihr verlangt. Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Körperschaft nur dann als gemeinnützig anerkannt werden kann, wenn sie sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung, d. h. im Rahmen von Recht und Gesetz hält²⁷. Die Pflicht zur Bildung der gesetzlichen Rücklage gemäß § 5a Abs. 3 GmbHG zählt zu den Rechtsnormen, die eine gUG beachten muss²⁸. Nur wenn sie diesen Pflichten nachkommen kann, ohne ihres Gemeinnützigkeitsstatus verlustig zu gehen, kann sie ihre gemeinnützigen Zwecke nachhaltig erfüllen – genau hierauf zielt § 58 Nr. 6 AO ab²⁹.

6. Fazit: Die gUG als interessante Alternative für gut beratene Gründer

Die Erfüllung sowohl der gesellschaftsrechtlichen als auch der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen können *social entrepreneurs* ohne professionelle Beratung, jedenfalls aber ohne einen nicht unerheblichen Verwaltungs- und Kontrollaufwand kaum erfüllen. Die vorgeschlagenen Lösungsansätze unter Punkt 5. müssen sich erst noch in der Praxis bewähren.

Damit werden gerade kleine gemeinnützige *Start-ups* unnötig mit Kosten belastet. Zusätzlich zum erhöhten Verwaltungsaufwand für die gUG müssen *social entrepreneurs*, die als Geschäftsführer einer gUG tätig sind, auch in persönlicher Hinsicht Acht geben. Wenn sie bspw. entgegen den gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendungsvorschriften Kapital ansparen, um die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zu erfüllen, droht der Verlust der Gemeinnützigkeit und der Rückgriff durch die gUG wegen der ihr durch den Entzug der Steuerbegünstigungen entstandenen Schäden. Umgekehrt droht dem Geschäftsführer der persönlichen Regress, wenn er die gesetzliche Pflichtrücklage nicht ordnungsgemäß bedient. Die Gefahr der persönlichen Haftung, deren Ausschluss stets ein wesentlicher Grund für die Errichtung einer UG ist, ist so akuter denn je.

Die nächsten Jahre werden zeigen, ob sich die gUG als Alternative zur gGmbH etablieren kann und ob die Praxis den hier vorgestellten Lösungsmöglichkeiten folgen wird. Zweck dieses Beitrags sollte sein, dem gUG-Gründer Argumente an die Hand zu geben, die er in einer Auseinandersetzung mit dem Finanzamt ins Felde führen kann. Gleichwohl bleibt jedem *social entrepreneur* zu raten, für die Gründung und Führung einer gUG professionelle rechtliche und steuerliche Hilfe in Anspruch zu nehmen. (Nur) dann dürfte das Gründungsvorhaben von Erfolg gekrönt sein.

19 In der heutigen Form in Kraft seit Inkrafttreten der AO 1977, BGBl I 1976, 613. Der Entwurf einer Abgabenordnung (EAO 1974) sprach noch von „Erträgen“ statt von „Mitteln“, vgl. BT-Drs. VI/1982, S. 26.

20 GemV v. 24. 12. 1953, BStBl I 1954, 6.

21 RStBl 1941, 937.

22 So Boettcher/Leibrecht, Gemeinnützigkeitsverordnung, 2. Aufl. 1971, S. 78.

23 Siehe Boettcher/Leibrecht, (Fn. 22), S. 77.

24 Siehe Boettcher/Leibrecht, (Fn. 22), S. 79.

25 Siehe Boettcher/Leibrecht, (Fn. 22), S. 79.

26 Erlass betr. Durchführung der Gemeinnützigkeitsverordnung v. 28. 4. 1954 (BStBl II 1954, 50), zu § 5 Nrn. 2 und 4 GemV, abgedruckt bei Boettcher/Leibrecht, (Fn. 22), S. 33 ff.

27 BFH v. 16. 10. 1991, BFH/NV 1992, 505; v. 13. 7. 1994, I R 5/93, BStBl II 1995, 134, DStR 1995, 254; v. 27. 9. 2001, V R 17/99, BStBl II 2002, 169, DStR 2002, 166; v. 15. 3. 2007, II R 5/04, BStBl II 2007, 472, DStR 2007, 799; AEAO Nr. 16 zu § 52 AO.

28 Ein Verstoß gegen die Pflicht zur Bildung der gesetzlichen Rücklage hat zur Folge, dass der UG Ansprüche gegen die Gesellschafter und gegen den Geschäftsführer zukommen, vgl. RegE v. 25. 6. 2007, BT-Drs. 16/6140, Begründung „zu Nummer 6 (Einfügung eines § 5a), zu Absatz 3“.

29 Carstensen, WPg 1996, 781, 786 spricht anschaulich davon, dass das Thesaurierungsverbot nur die *grundlose* Einbehaltung von Erträgen betrifft. Rechtfertigender Grund für die Thesaurierung wäre vorliegend § 5a Abs. 3 GmbHG.