

Die Irrelevanz der Vorschrift wird durch die Entscheidung des X. Senats des BFH<sup>1</sup> zum Spendenabzug bei Vereinen, die auch freizeitnahe Zwecke i.S. von § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG verfolgen, bestätigt (vgl. dazu auch Rz. 8.101). Denn der X. Senat diskutiert zwar die Frage, ob eine **Aufspaltung eines Vereins mit „gemischter“ Zwecksetzung** zum Erhalt des Spendenabzugs einen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO darstellen könnte, geht aber mit keinem Wort (!) auf die – an sich naheliegende – Frage ein, ob eine solche „Zellteilung“ zur Inanspruchnahme des Spendenabzugs unter die spezielle Missbrauchsverhinderungsnorm des § 51 Abs. 1 Satz 3 AO fällt.

2.101 Einstweilen frei.

## H. Personengesellschaften

### I. Gemeinnützigkeitsunfähigkeit von Personengesellschaften

- 2.102 Eine wichtige Konsequenz der gesetzlichen Verweisung des § 51 Abs. 1 Satz 2 AO auf § 1 KStG ist, dass **Personengesellschaften als solche gemeinnützigkeitsunfähig** sind<sup>2</sup>. Dies gilt nicht nur für Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (§ 705 BGB), sondern auch für Personengesellschaften des Handelsrechts wie z.B. eine OHG oder KG. Selbst eine „kapitalistisch“ organisierte GmbH & Co. KG kann nicht gemeinnützig sein, da auch eine solche Typenvermischung steuerrechtlich – vgl. nur § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG – kein Körperschaftsteuersubjekt ist<sup>3</sup>. Der Ausschluss von Personengesellschaften aus dem Kreis der steuerbegünstigten Körperschaften mag auf den ersten Blick überraschen, da die deutsche Zivilrechtsordnung unstreitig erlaubt, Personengesellschaften zu „ideellen Zwecken“ zu errichten, bei denen Gewinnansprüche der Gesellschafter durch Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen sind<sup>4</sup>.
- 2.103 Der Ausschluss von Personengesellschaften ist unter dem Gesichtspunkt der **Rechtsformneutralität des Gemeinnützigkeitsrechts** (dazu Rz. 1.98 f.) begründungsbedürftig. Er wird üblicherweise damit erklärt, dass ein selbstloses Handeln „praktisch nur bei Körperschaften sichergestellt werden“ könne<sup>5</sup>. Diese Auffassung übersieht jedoch, dass zumindest zivilrechtlich bei allen Außengesellschaften eine organisatorische und vermögensrechtliche Verselbständigung der Gesellschaftssphäre gegenüber der Gesellschaftersphäre möglich ist<sup>6</sup>. Zudem ist die Selbstlosigkeit weniger eine Frage der zivilrechtlichen Konstruktion der Personenvereinigung als vielmehr der inhaltlichen Überschneidung von Gesellschafts- und Gesellschafterinteressen. Insofern ist z.B. eine gemeinnützige Einmann-GmbH wahrscheinlich noch anfälliger für schädliches „mitgliedernütziges“ Handeln (vgl. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO) als eine

---

1 BFH v. 28.9.2022 – X R 7/21, BStBl. II 2023, 178.

2 Näher zu Personengesellschaften und Gemeinnützigkeit *Hüttemann* in FS Wacker, 2025, S. 319.

3 Grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

4 Vgl. nur BGH v. 2.6.1997 – II ZR 81/96, BGHZ 135, 387.

5 So *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, S. 21.

6 Zur Rechtsfähigkeit der Außengesellschaft vgl. nur BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

GmbH & Co. KG, die von einer Einzelperson errichtet wird. Gleichwohl erweist sich die Rechtsformabhängigkeit des Gemeinnützigkeitsrechts in Hinsicht auf Personengesellschaften im Ergebnis als verfassungsrechtlich unbedenklich. Denn zum einen ist der Gesetzgeber – wie das BVerfG in seiner Rechtsprechung zur Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung<sup>1</sup> mehrfach festgestellt hat – nicht gehindert, im Rahmen der Unternehmensbesteuerung an die überkommene zivilrechtliche Unterscheidung von Personen- und Kapitalgesellschaften anzuknüpfen. Zum anderen ist daran zu erinnern, dass der Ausschluss von Personengesellschaften aus der Gemeinnützigkeit nicht nur eine lange Tradition hat und durch den Rechtsvergleich bestätigt wird<sup>2</sup>, sondern auch durch die transparente Behandlung von Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht gerechtfertigt wird<sup>3</sup>. Denn solange Steuervergünstigungen für gemeinnützige Personengesellschaften im geltenden Unternehmenssteuerrecht wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO unmittelbar den *Gesellschaftern* zugutekommen würden, ist die Beschränkung auf „Körperschaften“ und der Ausschluss von Personengesellschaften aus der Gemeinnützigkeit nur „folgerichtig“. Diese Rechtfertigung würde allerdings entfallen, wenn der Gesetzgeber die transparente Besteuerung von Personengesellschaften aufgeben und eine allgemeine Unternehmensteuer einführen würde<sup>4</sup>.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob eine Personengesellschaft, die von der neuen **Option zur Körperschaftsteuer** nach § 1a KStG Gebrauch gemacht hat, unter den Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO auch eine Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit erlangen kann. Diese Frage ist deshalb zweifelhaft, weil das Gesetz nur davon spricht, dass eine Personengesellschaft „für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen“ wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Wenn man aber erkennt, dass die entscheidende Rechtsfolge der Steuerbegünstigung gerade diese „Besteuerung nach dem Einkommen“ betrifft, gibt es keinen Grund, einer optierenden Personengesellschaft den Gemeinnützigkeitsstatus „als Kapitalgesellschaft“ zu versagen, wenn die satzungsmäßigen und tatsächlichen Voraussetzungen erfüllt sind, zumal die Anwendung der §§ 51 ff. AO keine besonderen Schwierigkeiten bereiten dürfte<sup>5</sup>. Dem steht auch nicht entgegen, dass das Optionsrecht bisher nur für Per-

2.104

1 Dazu BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

2 Vgl. dazu von *Hippel/Walz* in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 110.

3 Dazu auch *Geibel* in *NK-GemR*, Gemeinnützige Rechtsformen – Personengesellschaften Rz. 6.

4 Ebenso von *Hippel/Walz* in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 228; für eine Einbeziehung von Personengesellschaften in eine einheitliche Unternehmenssteuer *Hennrichs*, FR 2010, 721.

5 Ebenso *Geibel* in *NK-GemR*, Gemeinnützige Rechtsformen – Personengesellschaften Rz. 15.1 ff.; *Orth*, DStR 2022, 864; im Grundsatz auch *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53; *Pung* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 1a KStG Rz. 49; *Tigges-Knümann/Scheerer* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, § 1a KStG Rz. 52; *Müller*, NWB 2024, 2832; *Hüttemann* in *FS Wacker*, 2025, S. 319 (328 f.); a.A. *Jachmann-Michell/Liebl*, BB 2022, 535; offenlassend *BMF-Schreiben v. 10.11.2021*, DStR 2021, 2693.

sonenhandelsgesellschaften (oHG und KG) gilt, da eine Kaufmannseigenschaft nach richtiger Ansicht nicht zwingend eine Gewinnerzielungsabsicht verlangt<sup>1</sup>.

Im geltenden Unternehmenssteuerrecht wäre eine Gemeinnützigkeit von Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschaftern hingegen nur mit erheblichen Eingriffen denkbar<sup>2</sup>. Dazu müsste § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG um eine dem § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG entsprechende Befreiungsregelung ergänzt werden, nach der den Mitunternehmern nur Gewinnanteile und Sondervergütungen aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Gesellschaft i.S. von §§ 14, 64 AO zugerechnet werden. Ob auf eine vergleichbare Regelung für vermögensverwaltende Personengesellschaften verzichtet werden könnte, hängt davon ab, ob man bei § 14 AO die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze der Einkunftsartenabgrenzung anwendet (dagegen Rz. 6.120 ff.). Ferner müsste in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO klargestellt werden, dass ein gesetzliches oder vertraglich vereinbartes Steuerentnahmerecht der Gesellschafter nicht gegen das Mittelverwendungsgebot verstößt. Schließlich wäre zu gewährleisten, dass Einlagen von natürlichen Personen in die Gesellschaft und spätere Verlustübernahmen der Gesellschafter für „gemeinnützige“ Verluste der Personengesellschaft bei diesen als steuerlich abzugsfähige Spenden (§ 10b Abs. 1 EStG) behandelt werden.

2.105 Abschließend bleibt die Frage, ob für die Einbeziehung von Personengesellschaften in die Steuerbegünstigung überhaupt ein **praktisches Bedürfnis** besteht<sup>3</sup>. Insoweit bietet es sich an, zwischen Personengesellschaften mit und ohne natürlichen Personen als Gesellschaftern zu unterscheiden:

- Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist bei der Beteiligung von natürlichen Personen zu bedenken, dass die Vereinbarung eines „ideellen“ Zwecks nichts am Grundprinzip der unbeschränkten akzessorischen Haftung der Gesellschafter einer GbR oder der Komplementäre einer Personenhandelsgesellschaft für die Gesellschaftsschulden ändert<sup>4</sup>. Die Bereitschaft zur Übernahme einer solchen **persönlichen Haftung** für „fremdnützige“ Tätigkeiten dürfte regelmäßig sehr beschränkt sein. Damit bleibt nur der Fall übrig, dass sich natürliche Personen als beschränkt haftende Kommanditisten an einer Personengesellschaft beteiligen, bei der die Stellung des Komplementärs von einer Kapitalgesellschaft wahrgenommen wird (GmbH & Co. KG). Diesen natürlichen Personen steht aber schon heute die Beteiligung an einer gGmbH offen, um eine persönliche Haftung auszuschließen, zumal Kommanditisten die ihnen zugewiesenen Verlustanteile aus einer „gemeinnützigen“ Personengesellschaft wohl schon mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht mit anderen Einkünften verrechnen könnten.
- Was die Gründung von „gemeinnützigen“ Personengesellschaften durch juristische Personen angeht, so ist eine weitere Unterscheidung geboten. Bei „normalen“ erwerbswirtschaftlichen Kapitalgesellschaften dürfte schon der gewinnorientierte Gesellschaftszweck einer u.U. verlustbringenden Beteiligung an gemeinnützigen

---

1 So zutreffend *Orth*, DStR 2022, 864 (866) unter Hinweis auf *Hüttemann* in FS Roth, 2015, S. 241 ff.; diesen Zusammenhang übersehend aber *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53 (56), die gemeinnützige Personengesellschaften zu Unrecht für im Regelfall nicht im Handelsregister eintragungsfähig halten.

2 Dafür etwa *Musil* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 51 AO Rz. 27.

3 Dafür *Wedemann*, NZG 2016, 645.

4 Dazu nur *Meyer*, ZGR 2008, 702.

Personengesellschaften entgegenstehen<sup>1</sup>. Der **Einsatz von Personengesellschaften als Kooperationsform** von gemeinnützigen Körperschaften ist hingegen schon heute uneingeschränkt möglich und wegen der transparenten Besteuerung der Personengesellschaft auch gemeinnützigkeitsrechtlich attraktiv (dazu Rz. 2.106). Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass richtigerweise für eine „offene“ Einbeziehung von Personengesellschaften in den Gemeinnützigkeitsstatus gegenwärtig kein praktischer Bedarf besteht.

## II. Personengesellschaften als Kooperationsform gemeinnütziger Körperschaften

Wie bereits angedeutet, darf aus der Gemeinnützigkeitsunfähigkeit von Personengesellschaften keineswegs geschlossen werden, dass diese Rechtsform im gemeinnützigen Sektor funktionslos wäre<sup>2</sup>. Vielmehr stellen Personengesellschaften ein sinnvolles und verbreitetes **gesellschaftsrechtliches Instrument für Kooperationen** zwischen gemeinnützigen Organisationen dar<sup>3</sup>, weil die Tätigkeit einer Personengesellschaft auf Grund des ertragsteuerlichen Transparenzprinzips (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) den Gesellschaftern anteilig zugerechnet und bei ihnen gemeinnützigkeitsrechtlich gewürdigt wird.

2.106

### Beispiel Nr. 13 (nach BFH v. 4.3.1976<sup>4</sup>):

Der gemeinnützige Schulförderverein A und der Berufsverband B veranstalten jährlich ein „Winterfest“. Zu diesem Anlass geben A und B zusammen eine Festschrift heraus, in der Grußworte, das Festprogramm und zahlreiche Inserate enthalten sind. Die mit den Winterfesten und der Herausgabe der Festschriften zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben werden in der Buchführung des A erfasst und gesondert abgerechnet. Die Überschüsse teilen sich A und B je zur Hälfte. Das Finanzamt sieht den Zusammenschluss von A und B als Gesellschaft an und ermittelt den anteiligen Gewinn aus Gewerbebetrieb in der Weise, dass von den Anzeigeneinnahmen lediglich die Kosten der Festschrift abziehbar sind und rechnet den Gesellschaftern den Gewinn je zur Hälfte zu. Auf den Einspruch der Gesellschaft hin ändert das FG die Ermittlung des Gewinns für den auf B entfallenden Anteil dahin ab, dass von den Anzeigeneinnahmen auch die Kosten für die Festveranstaltung abgezogen werden, weil es sich bei beiden Aktivitäten um steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gehandelt habe. Für den A lehnt das FG hingegen eine Berücksichtigung der anteiligen Kosten der Festveranstaltung ab, weil diese bei A einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzurechnen seien. Der BFH hat diese unterschiedliche Behandlung der gemeinsamen Aktivitäten in der (konklu- dent abgeschlossenen) „Winterfest GbR“ bestätigt und ebenfalls die Festveranstaltung bei A einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb und bei B dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet, da es bei einem steuerfreien Berufsverband (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG) keine steuerfreien Zweckbetriebe gibt.

1 Dazu nur *Fleischer*, AG 2001, 175; *K. Schmidt* in Non Profit Law Yearbook 2001, 107.

2 Für die Schaffung einer – steuerlich transparenten – Kooperationsform für die Wissenschaft *Hommelhoff* in FS Schmidt, 2019, S. 511.

3 Vgl. dazu *Schauhoff* in Schauhoff/Kirchhain, § 9 Rz. 52; *Orth*, Stiftung&Sponsoring, Rote Seiten 5/99; FG Hamburg v. 8.12.1997 – II 98/95, EFG 1998, 916; *Schotenroehr/Bergedick*, Non Profit Law Yearbook 2014/2015 (2015), 133 ff.

4 BFH v. 4.3.1976 – IV R 189/71, BStBl. II 1976, 472 zu § 17 Abs. 1 StAnpG.

- 2.107 Diese Grundsätze sind heute noch anwendbar, d.h. erst auf der Ebene der Veranlagung der Gesellschafter ist zu entscheiden, ob eine wirtschaftliche Aktivität der Personengesellschaft bei ihnen wegen der persönlichen Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einen Zweckbetrieb darstellt<sup>1</sup>. Diese Zurechnung gilt auch für die Anwendung der Gewichtigkeitsgrenze des § 64 Abs. 3 AO bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Auch hier sind – wie es im Anwendungserlass heißt – für die Beurteilung, ob die Besteuerungsgrenze überschritten wird, die anteiligen (Brutto-)Einnahmen aus der Beteiligung – nicht aber der Gewinnanteil – maßgeblich<sup>2</sup>. Dieser „transparenten“ **Behandlung von Personengesellschaften** entspricht es schließlich, dass auch die Vermögenswerte einer rechtsfähigen Außenpersonengesellschaft (GbR, OHG oder GmbH & Co. KG) den steuerbegünstigten Gesellschaftern anteilig als „eigene“ Mittel zugerechnet werden, um Friktionen zwischen einer transparenten Ertragsbesteuerung und einer „intransparenten“ Mittelverwendung zu vermeiden<sup>3</sup>. Dies bedeutet, dass es zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern weder „Mittelzuwendungen“ (§ 58 Nr. 1 AO) gibt noch einer Anwendung der Regelungen über Hilfspersonen (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO) bedarf<sup>4</sup>. Betreibt also z.B. eine gemeinnützige Forschungseinrichtung mit dem Zweck der Förderung der Wissenschaft zusammen mit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ein Forschungszentrum in der Rechtsform einer Außen-GbR, dann wird dieser Sachverhalt steuer- und gemeinnützigkeitsrechtlich so behandelt, als sei die Einrichtung selbst forschend tätig. Folglich sind auch Verlust- und Haftungsübernahmen aus der GbR gemeinnützigkeitsrechtlich ungeschädlich, da sie letztlich in Verwirklichung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke erfolgen. Eine solche transparente Behandlung lässt sich ergänzend auch auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO stützen.<sup>5</sup> Denn die anteilige Zurechnung der im Gesamthandseigentum gehaltenen Wirtschaftsgüter ist – nicht anders als bei anderen Steuervergünstigungen<sup>6</sup> – „für die Besteuerung erforderlich“, um eine zweckwidrige Verkürzung der gemeinnützigkeitsabhängigen Steuerbefreiungen bei Beteiligungen an Personengesellschaften zu verhindern. Anders ausgedrückt: Es macht aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht keinen wesentlichen Unterschied, ob eine Körperschaft ihre Zwecke selbst durch eigenes Handeln oder über die Beteiligung an einer Personengesellschaft erfüllt<sup>7</sup>.
- 2.108 Schließlich eröffnet die Personengesellschaft – wie das Beispiel Nr. 13 zeigt – auch eine **Möglichkeit für Kooperationen gemeinnütziger Einrichtungen mit nicht**

---

1 AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 AO; BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858.

2 Vgl. AEAO Nr. 21 zu § 64 Abs. 3 AO.

3 So wohl auch FG Niedersachsen v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, EFG 2024, 345 (Revision BFH Az. V R 25/23).

4 Tendenziell anders *Geibel* in NK-GemR, Gemeinnützige Rechtsformen – Personengesellschaften, Rz. 20: Unterscheidung zwischen Innen- und Außen-GbR.

5 Grundlegend zur Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden Einkünften *Wacker*, DStR 2005, 2014.

6 Zur Anwendung im Rahmen der Eigenheimzulage BFH v. 24.6.2004 – III R 69/03, BStBl. II 2005, 128.

7 Näher dazu *Hüttemann* in FS *Wacker*, 2025, S. 319 (325 ff.).

**steuerbegünstigten Partnern** (hier ist allerdings bei der Ausgestaltung der Rechte und Pflichten im Verhältnis der Gesellschafter zueinander § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO zu beachten). Auch wenn die vorstehenden Grundsätze – soweit ersichtlich – in der Finanzverwaltung allgemein angewandt werden, fehlt leider bis heute eine verbindliche Verlautbarung, in der die gemeinnützigkeitsrechtlichen Auswirkungen des Transparenzprinzips für Kooperation gemeinnütziger Körperschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft ausdrücklich niedergelegt sind. Als Referenzmodell kann allerdings auf die Grundsätze verwiesen werden, die die Finanzverwaltung für die Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft entwickelt hat<sup>1</sup>.

Bei Kooperationen in Form von Personengesellschaften ist allerdings zu beachten, dass Personengesellschaften im **Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht** eigene Steuerrechtssubjekte sind. Während der Gesetzgeber dieser Tatsache in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG durch eine gesonderte Befreiungsvorschrift für Personengesellschaften Rechnung getragen hat (vgl. Rz. 7.349), fehlt für gewerbliche Personengesellschaften leider bis heute eine entsprechende Vorschrift in § 3 GewStG (dazu Rz. 7.168).

Einstweilen frei.

2.109

## J. Ausländische Körperschaften

### I. Problemstellung

#### 1. „Inlandsbezug“ des Gemeinnützigkeitsrechts

Mit der zunehmenden „Globalisierung“ haben auch die grenzüberschreitenden Aktivitäten gemeinnütziger Einrichtungen zugenommen<sup>2</sup>. Die Gründe hierfür sind ein größeres gesellschaftliches Bewusstsein für „globale“ Gemeinwohlthemen (z.B. Ernährung, Gesundheit, Bildung und Umwelt), zunehmende Migration und Mobilität sowie wachsender gesellschaftlicher Wohlstand<sup>3</sup>. Damit gewinnt die Frage, ob die verschiedenen inländischen Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit auch ausländischen gemeinnützigen Organisationen offen stehen, an praktischer Relevanz. Die meisten Steuerrechtsordnungen lehnen bisher eine solche „Offenheit“ ab, d.h. beschränken die gemeinnützigkeitsabhängigen Steuervergünstigungen auf „inländische“ – unbeschränkt steuerpflichtige – Einrichtungen<sup>4</sup>. Auch das deutsche Steuer-

2.110

1 Vgl. dazu BMF v. 21.6.2017, BStBl. I 2017, 880.

2 Die nachfolgenden Ausführungen beruhen auf *Hüttemann* in FS Lüdicke, 2019, S. 337.

3 Vgl. nur *Groves/Lowe-Petrasko*, The practice of international philanthropy, in *Cutbill/Paines/Hallam*, International Charitable Giving, 2013, S. 3 ff.; *Lloyd*, Motivational Factors in international philanthropy, in *Cutbill/Paines/Hallam*, International Charitable Giving, 2013, S. 29 ff.

4 Für einen rechtsvergleichenden Überblick vgl. nur die Länderberichte bei *Koele* et. al., European Taxation, 1997, 331 ff. und bei *Cutbill/Paines/Hallam*, International Charitable Giving, 2013.