

**Empfiehl es sich, die rechtlichen  
Rahmenbedingungen für  
die Gründung und Tätigkeit  
von Non-Profit-Organisationen  
übergreifend zu regeln?**

**Gutachten G**

zum 72. Deutschen Juristentag

Erstattet von

**Professor Dr. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volksw.**

Institut für Steuerrecht  
der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

**Verlag C. H. Beck München 2018**

## A. Einführung

### I. Fragestellung

Wer der Frage nachgeht, ob sich eine „übergreifende“ Regelung der rechtlichen Rahmenbedingungen von Non-Profit-Organisationen empfiehlt, muss zunächst klären, was unter einer „Non-Profit-Organisation“ (NPO) zu verstehen ist. Eine solche Begriffsbestimmung ist erforderlich, weil der Terminus NPO kein Rechtsbegriff ist, sondern dem wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Diskurs entstammt. Gleichzeitig ist zu beobachten, dass der „Non-Profit-Sektor“ in der Praxis vielfach unter Rückgriff auf juristische Kategorien – z. B. nach Rechtsformen (Vereine und Stiftungen) oder der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit – abgegrenzt wird. Diese Beobachtung führt zu der Frage nach dem Bedürfnis und möglichen rechtlichen Anknüpfungspunkten für eine übergreifende Regelung des NPO-Sektors. Dafür sind ausgehend von der geltenden Rechtslage die wesentlichen Regelungsprobleme zu identifizieren, die für den NPO-Sektor bestimmend sind, und ist ferner zu überlegen, wie die einschlägigen Vorschriften des zivilen Organisations- und des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts im Sinne eines „übergreifenden“ Regelungsansatzes besser aufeinander abgestimmt werden können.

### II. Begriff des NPO-Sektors

#### 1. Interdisziplinäre NPO-Begriffe

##### a) Gewinnausschüttungsverbot

Unter dem Begriff „Non-Profit-Organisation“ werden vor allem in der ökonomischen Literatur Einrichtungen verstanden, die keine Erwerbszwecke zugunsten ihrer Mitglieder verfolgen, weil sie einem Gewinnausschüttungsverbot unterliegen.<sup>1</sup> Diese Definition – die den „kleinsten gemeinsamen Nenner“<sup>2</sup> aller in der NPO-Forschung vertretenen Grenzziehungen darstellt<sup>3</sup> – betont vor allem den Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, die auf Gewinn-

---

<sup>1</sup> Vgl. *Hansmann*, 89 Yale L.J. (1980) 835 (838); *Steinberg* in Powell/Steinberg, *The Non-Profit Sector – A Research Handbook*, 2. Aufl. 2006, 118; *Helmig/Boenigk*, *Nonprofit Management*, 2012, 9 ff.; *Meyer/Simsa* in *Simsa/Meyer/Badelt*, *Handbuch der Nonprofit-Organisation*, 5. Aufl. 2012, 5 ff.

<sup>2</sup> Treffend *v. Hippel*, *Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen*, 2007, 12.

<sup>3</sup> Überblick bei *Anheier*, *Nonprofit Organizations*, 2. Aufl. 2014, 60 ff.

erzielung zugunsten ihrer Mitglieder gerichtet sind. Die Unterscheidung ist aus ökonomischer Sicht naheliegend, weil sie die Frage nach möglichen Erklärungsansätzen für Existenz und Sinn solcher – wirtschaftlich betrachtet – „eigentümerlosen“ Organisationen aufwirft.<sup>4</sup> Für das Verständnis dieses Ansatzes sind zwei Gesichtspunkte wichtig: Zum einen können NPO durchaus Gewinne anstreben, dürfen sie aber nicht an Mitglieder, Gesellschafter oder andere Beteiligte ausschütten, sondern müssen sie zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke einsetzen. „Non-Profit“ meint somit nicht unbedingt „No-Profit“, sondern lediglich „Not-for-Profit“. Zum anderen hängt die Grenzziehung zwischen „For-Profit“ und „Non-Profit“ nicht unwesentlich davon ab, wie weit man das Gewinnausschüttungsverbot versteht. Untersagt man lediglich direkte Zahlungen an die Mitglieder und hält mittelbare wirtschaftliche Vorteile für unschädlich, dann gehören nicht nur rein „fremdnützige“ Organisationen (wie z. B. soziale und karitative Einrichtungen), sondern auch überwiegend „mitgliedernützige“ Vereinigungen (wie z. B. Wirtschaftsverbände, Selbsthilfeeinrichtungen und Genossenschaften) zum Non-Profit-Sektor.

### b) Zivilgesellschaft und funktionale Abgrenzungen

In den Sozialwissenschaften werden NPO vor allem als Phänomen der „Zivilgesellschaft“ verstanden, die als „Dritter Sektor“<sup>5</sup> zwischen Markt und Staat verortet wird.<sup>6</sup> Diese Sichtweise geht über das Gewinnausschüttungsverbot insoweit hinaus, als zusätzlich – vor allem in Abgrenzung zu staatlichen Einrichtungen – der „private“ Charakter, die „Autonomie“ und die „Freiwilligkeit“ des Handelns der Beteiligten betont werden. Beispielhaft für diesen Ansatz ist der von *Salomon/Anheier*<sup>7</sup> entwickelte „struktural-operationale“ NPO-Begriff des *Johns-Hopkins-Project*, der in der interdisziplinären NPO-Forschung heute dominiert. Danach ist eine NPO durch fünf Elemente gekennzeichnet:<sup>8</sup>

<sup>4</sup> Zu ökonomischen Erklärungsansätzen *Steinberg* (Fn. 1), 119 ff.; *Anheier* (Fn. 3), 196 ff.; *Helmig/Boenigk* (Fn. 1), 44 ff.; *Pennerdorfer/Badelt* in *Simsa/Meyer/Badelt*, Handbuch der Nonprofit-Organisation, 5. Aufl. 2012, 107 ff.

<sup>5</sup> Vgl. *Etzioni*, *Public Administration Review* 1973, 314: „a third alternative, indeed sector [...] between the state and the market“.

<sup>6</sup> Vgl. etwa *Zimmer*, *Non Profit Law Yearbook* 2001, 7 ff.; *Zimmer/Hallmann*, in *Hopt/v. Hippel/Walz*, *Nonprofit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, 2005, 103 ff.; *Strasser/Stricker* in *Hopt/v. Hippel/Walz*, *Nonprofit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, 2005, 127 ff.; *Simsa* in *Simsa/Meyer/Badelt*, *Handbuch der Nonprofit-Organisation*, 5. Aufl. 2012, 125 ff.

<sup>7</sup> Grundlegend *Salomon/Anheier*, *In Search of the Nonprofit Sector I: The Question of Definitions* (Working Paper) 1992; ferner *Anheier* (Fn. 3), 72 ff.

<sup>8</sup> Dazu näher *Anheier/Toepler* in *Hopt/v. Hippel/Walz*, *Nonprofit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, 2005, 17 ff.; *Meyer/Simsa* (Fn. 1), 8 f.

- sie verfügt über ein gewisses Maß an formaler Organisation,
- hat privaten (nichtstaatlichen) Charakter,
- unterliegt einem Gewinnausschüttungsverbot,
- verfügt über eine hinreichende Entscheidungsautonomie, und
- weist ein Mindestmaß an Freiwilligkeit auf.

Diese eher breit angelegte Definition soll vor allem einen weltweiten Vergleich der wirtschaftlichen Bedeutung und Handlungsfelder von NPO ermöglichen, wirft aber – etwa in Bezug auf das Gewinnausschüttungsverbot und die Einbeziehung „mitgliederorientierter“ wirtschaftsnaher Einrichtungen wie z.B. Gewerkschaften oder Genossenschaften – weitere Abgrenzungsfragen auf. Unterhalb dieser allgemeinen Definition finden sich in der NPO-Literatur – je nach Forschungsinteresse – noch zahlreiche weitere typologische Untergliederungen, z.B. nach dem Kreis der Begünstigten (gemeinwohlorientiert oder mitgliederorientiert), dem personalen Substrat (Vereine oder Stiftungen), den Finanzierungsquellen (spenden- bzw. beitragsfinanzierte oder „kommerzielle“ NPO) oder nach Tätigkeitsschwerpunkten (NGO, Themenanwälte oder leistungsorientierte Einrichtungen).<sup>9</sup>

## 2. Rechtliche Abgrenzungsansätze

### a) Rechtsformen als Indiz für NPO

Auch wenn der Terminus NPO kein Rechtsbegriff ist, wird für die statistische Erfassung des NPO-Sektors häufig auf rechtliche Kategorien wie beispielsweise die Rechtsform zurückgegriffen.<sup>10</sup> Dieses Vorgehen erklärt sich daraus, dass ein Gewinnausschüttungsverbot zumindest bei bestimmten Zivilrechtsformen ein typisches Strukturmerkmal darstellt und die Rechtsform einer Organisation aus öffentlich zugänglichen Registern und Verzeichnissen leicht erkennbar ist. So werden in Deutschland z.B. Vereine und Stiftungen üblicherweise dem NPO-Sektor zugeschlagen, nicht aber Personen- und Kapitalgesellschaften. Diese rechtsformabhängige Abgrenzung liegt für Idealvereine nahe, weil dem Vereinsrecht des BGB Vermögens- und insbesondere Gewinnrechte der Mitglieder fremd sind. Sie erweist sich in anderen Bereichen aber als ergänzungsbedürftig, weil z.B. Kapitalgesellschaften – wie der Fall der „gemeinnützigen“

---

<sup>9</sup> Zu solchen Typologien etwa v. Hippel in Hopt/v. Hippel/Walz, Non Profit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, 87 ff.; Helmig/Boenigk (Fn. 1), 15 ff.

<sup>10</sup> Dazu Zimmer/Priller/Anheier in Simsa/Meyer/Badelt, Handbuch der Nonprofit-Organisation, 5. Aufl. 2012, 15 ff.; ZiviZ-Survey 2017, 51; eingehend zur statistischen Erfassung Krimmer/Weitemeyer/Vogt/Kleinpeter/v. Schönfeld, Transparenz im Dritten Sektor, 2014, 24 ff.

GmbH zeigt – durchaus für Non-Profit-Zwecke genutzt werden können.<sup>11</sup> Umgekehrt haben z.B. Familienstiftungen eher „For-Profit-Charakter“, weil sie auf die Ausschüttung von Vermögenserträgen an Destinatäre mit einem mitgliederähnlichen Status angelegt sind.

## b) Steuerliche Gemeinnützigkeit als Regelfall

Alternativ oder ergänzend zur rechtsformbezogenen Abgrenzung wird häufig auch an den – in Deutschland steuerrechtlich geprägten – Tatbestand der Gemeinnützigkeit angeknüpft.<sup>12</sup> Die Gleichsetzung von NPO mit gemeinnützigen Einrichtungen – die §§ 51 ff. AO sprechen von „steuerbegünstigten Körperschaften“ – drängt sich auf, weil gemeinnützige Einrichtungen keine Gewinne an Mitglieder und Gesellschafter ausschütten dürfen (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO). Wie sich bei näherer Betrachtung zeigt, liegen dem interdisziplinären NPO-Begriff und dem steuerrechtlichen Konzept der Gemeinnützigkeit allerdings teilweise abweichende Konzepte zugrunde.<sup>13</sup> So steht die Gemeinnützigkeit nicht nur „privaten“ Einrichtungen offen, sondern umfasst wegen der Anknüpfung an die Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 KStG auch Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand. Ferner verbietet der für gemeinnützige Einrichtungen geltende Grundsatz der Selbstlosigkeit nicht nur Gewinnausschüttungen, sondern fordert darüber hinaus ein überwiegend „altruistisches“ Verhalten der Mitglieder (§ 55 Abs. 1 S. 1 AO). Überdies setzt die Steuerbegünstigung wegen Gemeinnützigkeit eine ausschließliche Verfolgung bestimmter „steuerbegünstigter“ Zwecke voraus (§§ 52 bis 54 AO). Anders ausgedrückt: Während der interdisziplinäre NPO-Begriff vor allem auf den fehlenden Erwerbszweck abstellt und für den konkreten Tätigkeitsbereich (z.B. Bildung, Soziales, Freizeit, Selbsthilfe) einer Organisation weitgehend „blind“ ist, wird die Gemeinnützigkeit über das Erfordernis eines ausschließlich steuerbegünstigten Zwecks und die Selbstlosigkeit „positiv“ konkretisiert. Gemeinnützige Einrichtungen haben also stets „NPO-Charakter“. Umgekehrt ist jedoch eine NPO i.S. der Definition des *Johns-Hopkins-Project*, die nicht selbstlos handelt oder keine steuerbegünstigten Zwecke verfolgt (z.B. ein Wirtschaftsverband oder ein reiner Freizeitverein), nicht gemeinnützig. In der Praxis spielen diese Unterschiede für das (Selbst-)Verständnis des Drit-

<sup>11</sup> „Gemeinnützige“ GmbH und Genossenschaften werden daher dem Dritten Sektor zugerechnet, vgl. ZiviZ-Survey 2017, 51.

<sup>12</sup> Vgl. nur ZiviZ-Survey 2017, 5: „Unter ‚Organisierter Zivilgesellschaft‘ werden im Weiteren ‚gemeinnützige Organisationen‘ verstanden“; *Rosenski* Wirtschaft und Statistik 2012, 209 (210): Gemeinnützigkeit als „eindeutiger Hinweis“ auf NPO.

<sup>13</sup> Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 1.5f.

ten Sektors allerdings keine Rolle. Dies belegt nicht nur die verbreitete synonyme Verwendung der Begriffe „NPO“ und „gemeinnützig“. Auch rechtstatsächlich ist festzustellen, dass fast 90 % aller deutschen Vereine und über 95 % aller Stiftungen als steuerbegünstigte Körperschaften anerkannt sind.<sup>14</sup> Die „gemeinnützige“ NPO stellt mithin den Normalfall im Dritten Sektor dar.

### 3. Rechtstatsachen

Seit den 1990er Jahren sind vor allem durch das bereits erwähnte *Johns-Hopkins-Project* deutliche Fortschritte bei der statistischen Erfassung des NPO-Sektors gemacht worden.<sup>15</sup> Für Deutschland hat sich die aktuelle Datenlage zuletzt durch das Projekt „Zivilgesellschaft in Zahlen“ (ZiviZ) verbessert.<sup>16</sup> Nach dem ZiviZ-Survey 2017 umfasst der deutsche (gemeinnützige) NPO-Sektor gegenwärtig ca. 604.000 eingetragene Vereine, 17.000 Stiftungen, 11.000 gemeinnützige GmbH und weitere über 1.000 genossenschaftlich organisierte NPO.<sup>17</sup> Noch aufschlussreicher als die absolute Verteilung der Rechtsformen ist ein Blick auf die finanziellen Ressourcen. Nach der ZiviZ-Finanzierungsstudie 2015 verfügen ca. 53 % aller NPO lediglich über jährliche Einnahmen bis zu 10.000 Euro, während nur 4 % aller NPO Einnahmen über 1 Mio. Euro erzielen.<sup>18</sup> Diese Gesamtverteilung entspricht in etwa auch der Situation im Vereinssektor; hingegen verfügt etwas über die Hälfte aller gemeinnützigen GmbH und Genossenschaften über Einnahmen oberhalb von 1 Mio. Euro. Im Stiftungssektor dominieren „kleine“ Stiftungen, denn drei Viertel aller Stiftungen haben ein Vermögen von weniger als 1 Mio. Euro. Auch bei den Finanzierungsquellen (Mitgliederbeiträge, selbsterwirtschaftete Mittel, öffentliche Mittel, Spenden und Sponsorengelder) bestehen zwischen den Rechtsformen deutliche Unterschiede.<sup>19</sup> Betrachtet man die Tätigkeitsfelder von NPO, so ist nach dem ZiviZ-Survey 2012 mehr als die Hälfte aller NPO in den Bereichen Sport (25 %), Kultur und Medien (18 %) sowie Bildung und Erziehung (14 %) tätig.<sup>20</sup> Die Tätigkeit der anderen NPO verteilt sich wie folgt: Soziale Dienste (8 %), Freizeit und Geselligkeit (8 %), Umwelt und Naturschutz (3 %), Gesundheitswesen (3 %), Bevölkerungs- und Katastrophenschutz (3 %), Kirchen und religiöse Vereinigungen (3 %) sowie Wissenschaft und Forschung (2 %).

---

<sup>14</sup> Vgl. nur *Krimmer/Weitemeyer/Vogt/Kleinpeter/v. Schönfeld* (Fn. 10), 25, 31.

<sup>15</sup> Dazu *Zimmer Non Profit Law Yearbook* 2001, 7 (12 ff.).

<sup>16</sup> Näher *Krimmer/Weitemeyer/Vogt/Kleinpeter/v. Schönfeld* (Fn. 10), 14 ff.

<sup>17</sup> ZiviZ-Survey 2017, 50 f.

<sup>18</sup> ZiviZ-Finanzierungsstudie 2015, 21.

<sup>19</sup> Vgl. ZiviZ-Finanzierungsstudie 2015, 25.

<sup>20</sup> ZiviZ-Survey 2012, 21.

Fragt man nach der wirtschaftlichen Bedeutung des NPO-Sektors, so waren im Jahr 2007 von den rund 3,6 Mio. im Unternehmensregister erfassten Unternehmen rund 105.000 dem Dritten Sektor zuzuordnen.<sup>21</sup> Sie gehörten ganz überwiegend zum Dienstleistungssektor, wobei die Bereiche Interessenvertretung, Gesundheits- und Sozialwesen, Erziehung und Unterricht sowie Kunst, Unterhaltung und Erholung besonders hervortraten. Blickt man auf die Personalstruktur im Dritten Sektor, so zeigt der ZiviZ-Survey 2012 deutliche Unterschiede zwischen den Rechtsformen:<sup>22</sup> Während lediglich in 19% aller Vereine auch hauptamtlich Beschäftigte tätig sind, arbeiten umgekehrt nur 6% der gemeinnützigen GmbH ausschließlich mit freiwillig Engagierten. Trotz der vielen kleinen Einrichtungen mit nur ehrenamtlichen Helfern darf die wirtschaftliche Bedeutung des Sektors indes nicht unterschätzt werden. Im Jahr 2007 waren in Unternehmen des Dritten Sektors rund 2,3 Mio. sozialversicherungspflichtige (davon ca. 40% in Teilzeit) und weitere 300.000 geringfügig Beschäftigte tätig. Dies entsprach damals 9% der sozialversicherungspflichtigen und 7% der geringfügig entlohnten Beschäftigten insgesamt. Bezogen auf die Bruttowertschöpfung hat der Dritte Sektor 2007 mit etwa 89 Mrd. Euro zur Wirtschaftsleistung beigetragen, was ca. 4,1% ausmacht.<sup>23</sup> Insgesamt ist somit festzustellen, dass der NPO-Sektor einen gesellschaftlich und wirtschaftlich wichtigen Teil des Gemeinwesens bildet, zugleich aber – was Rechtsformen, finanzielle Ressourcen, Personalstruktur und Handlungsfelder anbetrifft – durch eine sehr ausgeprägte Heterogenität gekennzeichnet ist.

### III. Regelungsstruktur des NPO-Sektors und Aufbau des Gutachtens

Das geltende Recht kennt keine Vorschriften, die unmittelbar an den Begriff der „Non-Profit-Organisation“ anknüpfen. In zivilrechtlicher Hinsicht werden die Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von NPO durch das Vereins-, Stiftungs- und Gesellschaftsrecht bestimmt, das Rechtsformen mit unterschiedlicher Organisations- und Finanzverfassung vorgibt. Diese Typenbildung ist historisch gewachsen. Sie orientiert sich an verschiedenen Ordnungskriterien (z.B. dem Vorhandensein von Mitgliedern oder der kapitalistischen Ausgestaltung der Mitgliedschaft). Die Unter-

<sup>21</sup> So die Studie von *Rosenski* *Wirtschaft und Statistik* 2012, 209 (214); neuere Zahlen fehlen.

<sup>22</sup> *ZiviZ-Survey* 2012, 38.

<sup>23</sup> *Rosenski* *Wirtschaft und Statistik* 2012, 209 (217).

scheidung zwischen NPO und gewinnorientierten Einrichtungen gehört überwiegend nicht dazu. Sie spielt zwar für den Zugang zur Rechtsform des Idealvereins eine Rolle, weil dessen Zweck – anders als beim „wirtschaftlichen“ Verein – nach § 21 BGB nicht „auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ gerichtet sein darf. Eine Gewinnerzielung zugunsten der Mitglieder ist mithin kein zulässiger Zweck für einen Idealverein. Bei anderen Rechtsformen ist die Unterscheidung zwischen „Non-Profit“ und „For-Profit“ hingegen bedeutungslos. So verlangt § 80 Abs. 2 BGB lediglich, dass der „Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet“, was neben der Gründung gemeinwohlfördernder Stiftungen auch Familienstiftungen erlaubt, die Vermögenserträge an Angehörige des Stifters ausschütten. Und eine GmbH kann – wie § 1 GmbHG ausdrücklich bestimmt – „zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck“ errichtet werden. Hier obliegt es den Gründern, der GmbH durch satzungsmäßige Gestaltung – also die Vorgabe eines fremdnützigen Zwecks und eines Gewinnausschüttungsverbots – den Status einer NPO zu verleihen.

Die zivilrechtliche „Regelungslücke“ in Bezug auf übergreifende Vorschriften zur Gründung und Tätigkeit von NPO füllt im geltenden Recht das Steuerrecht, das über den Begriff der Gemeinnützigkeit – rechtsformübergreifend – organisationsbezogene Voraussetzungen für die Gewährung steuerlicher und außersteuerlicher Vorteile definiert. Zu den organisationsbezogenen Elementen der Gemeinnützigkeit gehört zuvörderst das für NPO charakteristische Gewinnausschüttungsverbot (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO). Es muss – zusammen mit weiteren Anforderungen an den Zweck und die Art und Weise seiner Verwirklichung – im Organisationsstatut der Einrichtung verankert sein (§§ 59, 60 AO). Ob eine Satzung diesen Vorgaben entspricht und eine Einrichtung daher als „gemeinnützig“ anzuerkennen ist, wird von den Finanzbehörden regelmäßig bereits im Gründungsstadium geprüft und durch gesonderten Bescheid festgestellt (§ 60a AO). Auf diese Weise prägt das Gemeinnützigkeitsrecht rechtsformübergreifend den „Typus“ der gemeinnützigen NPO in Deutschland, der nicht nur Realtypus, sondern auch Rechtstypus ist. Welche praktische Bedeutung dem Gemeinnützigkeitsrecht für den NPO-Sektor in Deutschland zukommt, lässt sich vor allem daran erkennen, dass über 90% aller Vereine und Stiftungen sowie eine größere Zahl von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht nur als juristische Person, sondern zugleich als „gemeinnützig“ anerkannt sind, also den rechtlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO unterliegen.

Auch wenn es manchen Zivil- und Gesellschaftsrechtler überraschen mag: Auf die Frage, ob sich eine „übergreifende Regelung der rechtlichen Rahmenbedingungen für NPO“ empfiehlt, ist zu ant-



worten, dass eine solche „übergreifende Regelung“ für den NPO-Sektor in Gestalt des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts bereits seit langem existiert. Ihm kommt eine „gesellschaftsrechtliche Ersatzfunktion“<sup>24</sup> zu, weil es nicht nur den Rechtsrahmen für altruistische Organisationen vorgibt, sondern den Finanzbehörden auch eine wichtige Kontrollfunktion über den Dritten Sektor zuweist. Diese bestehende Regulationsstruktur bestimmt auch den Aufbau der weiteren Untersuchung. Sie setzt beim steuerlichen Gemeinnützigkeitsbegriff, seiner Definitionsfunktion, seinen Voraussetzungen und seiner organisationsrechtlichen Dimension an (→ G 17 ff.), und untersucht erst danach, welcher zivil- und gesellschaftsrechtliche Regelungsbedarf im gemeinnützigen NPO-Sektor besteht und wie die gemeinnützigkeits- und zivilrechtlichen Vorgaben im Sinne einer „übergreifenden“ Regelung aufeinander abgestimmt werden können (→ G 47 ff.). Auf dieser Grundlage werden anschließend zwei weitere rechtsformübergreifende Themen des Dritten Sektors in den Blick genommen. Zum einen ist zu überlegen, wie das öffentliche Vertrauen in den Sektor durch ein Mehr an Transparenz und Änderungen bei der steuerlichen Aufsicht gestärkt werden kann (→ G 72 ff.). Zum anderen ist zu prüfen, ob es bei der Förderung gemeinnütziger NPO durch Steuervergünstigungen und andere staatliche Regelungen gesetzgeberischen Änderungsbedarf gibt (→ G 87 ff.).

---

<sup>24</sup> Treffend Walz JZ 2002, 268 (271).