Herausragende Masterarbeiten

Autor*in

Bernhard Brosch

Studiengang

Wirtschaftsrecht für die Unternehmenspraxis, LL.M.

Masterarbeitstitel

Compliance in einer gemeinnützigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung Ausrichtung ambulanter Pflegebereich

RPTU

Distance and Independent Studies Center
DISC

„Compliance in einer gemeinnützigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung Ausrichtung ambulanter Pflegebereich“

Erklärung über die selbständige Bearbeitung:

Hiermit versichere ich, Bernhard Brosch, dass ich die Masterarbeit (bei einer Gruppenarbeit gemäß § 14 Absatz 8 StuPrO den entsprechend gekennzeichneten Teil der Arbeit) selbstständig verfasst und weder diese Arbeit noch Teile davon an anderer Stelle zu Prüfungszwecken eingereicht habe, sowie keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt habe.

Diedorf, 05.03.2025 Bernhard Brosch

_____

Ort, Datum Unterschrift

Compliance in einer gemeinnützigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung Ausrichtung ambulanter Pflegebereich

A. Einführung in das Thema 1

I. Compliance im Non-Profit-Bereich 1

II. Ziel der Masterthesis 1

III. Aktueller Forschungsstand 2

IV. Methodik und Gang der Untersuchung 3

B. Hauptteil 3

I. Ambulante Pflege 3

1. Juristische Einordnung der ambulanten Pflege 4

2. Zulassungsverfahren und Versorgungsvertrag 4

3. Verantwortliche Pflegefachkraft 5

4. Tätigkeitsfelder der ambulanten Pflege 5

II. Juristische Grundlagen der gemeinnützigen GmbH 6

1. Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft 7

2. Erlangung der Steuerbegünstigung 8

a) Grundsätze der tatsächlichen Geschäftsführung 9

aa) Selbstlosigkeit nach § 55 AO 9

bb) Die zeitnahe Mittelverwendung 10

cc) Die Kapitalrücklage 10

b) Ausschließlichkeitsprinzip im Sinne des § 56 AO 11

c) Unmittelbarkeit nach § 57 AO 12

d) Die vier Sphären einer gGmbH 13

e) Steuerliche Vorteile 15

3. Gründung der Gesellschaft 16

a) Beschränkte Haftung der gGmbH 17

b) Größenklassen der gGmbH 17

4. Organe der gGmbH 17

a) Rechtsstellung der Gesellschafter 17

b) Geschäftsführung 18
c) Beschränkung nach § 181 BGB 19
d) Aufsichtsrat 19
III. Compliance 20
1. Historischer Hintergrund 20
2. Juristische Grundlagen für Compliance 21
3. Verpflichtung zur Einführung eines CMS 21
4. Funktionen von Compliance 24
IV. Compliance Management System (CMS) 27
1. Sieben Grundelemente eines CMS 28
2. Standards für ein CMS 28
V. Implementierung nach der DIN ISO 37301 30
1. Anwendungsbereich des Standards 31
2. Normative Verweisungen 31
3. Begriffe 32
4. Kontext der Organisation 32
a) Risiken aus dem Gemeinnützigkeitsrecht 36
b) Risiken aus gesellschaftsrechtlichen Vorgaben 40
c) Risiken aus dem Betrieb des Pflegedienstes 43
5. Führung 46
6. Planung 47
7. Unterstützung 48
8. Betrieb 50
9. Bewertung der Leistung 51
10. Verbesserung 51
VI. Zertifizierung des CMS 52
VII. Compliance und das interne Qualitätsmanagement 53
C. Fazit und Ausblick 54
D. Literaturverzeichnis 56

A. Einführung in das Thema

I. Compliance im Non-Profit-Bereich

Compliance wird stets mit Profit-Organisationen in Verbindung gebracht. Werden daher Compliance-Verstöße aufgedeckt, kommen etwa Siemens oder Wirecard in den Sinn. Im Fall von Compliance-Verstößen bei Siemens, verweist nun die einschlägige Literatur auf das Siemens/Neubürger-Urteil des LG (Landgericht) München I.[1] Siemens klagte hier gegen ein Vorstandsmitglied auf Schadensersatz. Das Compliance-System und die Überwachung sei unzureichend gewesen sowie habe das Vorstandsmitglied Sorgfaltspflichten verletzt. Daraus ist nun die Frage abzuleiten, wie es sich mit Compliance in Non-Profit-Organisationen, speziell in einer gGmbH (gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung), verhält? Negative Berichte sind jedenfalls auch aus dem Bereich der gemeinnützigen Organisationen zu vernehmen. So sorgte etwa eine gemeinnützige Tochterfirma eines Sozialverbands in Hessen für Schlagzeilen. Wegen Obliegenheitsverletzungen fordert hier der Insolvenzverwalter vom Geschäftsführer 3,9 Millionen Euro Schadensersatz.[2] Das FG[3] (Finanzgericht) Düsseldorf sah bei der unentgeltlichen Erbringung von Pflegeleistungen in erheblichem Umfang an den Geschäftsführer eines gemeinnützigen Pflegedienstes eine Mittelfehlverwendung sowie eine verdeckte Gewinnausschüttung und bestätigt den Entzug der Gemeinnützigkeit. Da ein Geschäftsführer einer gemeinnützigen GmbH ein zu hohes Gehalt bezogen hatte, bestätigte der BFH[4] weitgehend den rückwirkenden Entzug der Steuerbegünstigung durch das FG (Finanzgericht) und das FA (Finanzamt). Neben einer möglichen Verletzung von Rechtsnormen und Pflichten, könnte daher in den genannten Fällen die Gemeinnützigkeit tangiert sein. Als Rechtsfolgen drohen Entzug der Steuerbegünstigung, Steuernachzahlungen und Schadensersatzansprüche. Zudem führten diese Negativschlagzeilen in der Öffentlichkeit zu einem empfindlichen Imageschaden.[5]

II. Ziel der Masterthesis

Leitungsorgane stehen in einer gGmbH, die als Satzungszweck ambulante Kranken- und Altenpflege ausweist, in einem großen Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher, haftungsrechtlicher und sozialpflegerischer Verantwortung. Hinzu kommen die Anforderungen gegenüber den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorga-

---

1 LG München I, Urteil vom 10.12.2013 - 5 HK O 1387/10, NJW-Spezial 2014, 208.
2 *Fein*, NPOs in Bedrängnis durch strafbare Handlungen von Geschäftsführer oder Vorstand.
3 FG Düsseldorf, Urteil vom 12.4.2019 - 6 K 3664/16 K F AO, BeckRS 2019, 17067, Rn. 1.
4 BFH, Urteil vom 12.3.2020 - V R 5/17, DStR 2020, 1837.
5 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 8.

ben der AO (Abgabenordnung). Folglich wäre zu klären, ob eine gGmbH eine qualifizierte Handreichung zu regelkonformen Verhalten benötigt, damit die Hilfsbereitschaft für den Dienst am Nächsten nicht im finanziellen Fiasko bzw. vor Gericht endet. Ziel der Masterthesis ist es daher, das Thema Compliance in einer gemeinnützigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Ausrichtung im ambulanten Pflegebereich zu untersuchen. Die gemeinnützige Ausrichtung steht dabei im Vordergrund.

III. Aktueller Forschungsstand

In Bezug auf den wirtschaftlichen Unternehmensbereich finden sich unterschiedliche rechtliche Ausführungen und Urteile zu Überwachungspflichten sowie zu Compliance im Unternehmen. Neben dem bereits angeführten Siemens/Neubürger-Urteil, ist hier auch der Deutsche Corporate Governance Kodex (Kodex) zu erwähnen. Nach § 161 Abs. 1 AktG (Aktiengesetz) müssen sich Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft zur Einhaltung des Kodex jährlich erklären. Im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts - ist dies jedoch nicht der Fall - einen Deutschen Social Governance Kodex gibt es bisher nicht.[6] Allerdings sehen Sozialverbände, z. B. die AWO oder Diakonie, einen Verbandskodex vor. Die Mitgliedseinrichtungen der Diakonie Deutschland können sich demnach an dem Diakonischen Corporate Governance Kodex (DGK) orientieren.[7] Der Kodex soll in den diakonischen Sozialbereich implementiert werden.[8] Der DGK könnte in den Mitgliedseinrichtungen allenfalls als Teilbereich von Compliance gesehen werden. In der ambulanten Pflege liegt die Schwerpunktsetzung in der Einrichtung eines Qualitätsmanagements nach den §§ 112 Abs. 2, 113 SGB XI. Folglich ist der Träger der Pflegeeinrichtung nach § 112 Abs. 1 Satz 1 SGB XI für die Qualität der Leistungen einschließlich der Sicherung und Weiterentwicklung der Pflegequalität verantwortlich. Demnach wäre ein QM (Qualitätsmanagement) verbindlich in der ambulanten Pflege zu integrieren und fortzuschreiben. Eine spezielle Compliance-Vorgabe für den ambulanten Pflegebereich fehlt jedoch für den Fall der Feststellung regelwidrigem Verhalten. Hinsichtlich des Wirtschaftsbereichs ist als Prüfungsmaßstab für ein CMS (Compliance Management System) der COSO ERM-Standard für ein internes Kontrollsystem hervorzuheben. Der Standard IDW PS 980 baut hier auf dem COSO ERM-Standard auf und ist als Prüfungsstandard der Wirtschaftsprüfer bekannt und geläufig.[9] Für die Einrichtung

---

6 *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.5.2.1, S. 75.
7 DGK, 2019, S. 4.
8 DGK, 2019, S. 3.
9 *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: *Bungartz/Kahle*, 2023, § 3 Rn. 92.

eines CMS fände demnach die DIN ISO 37301:2021-11 nationale und internationale Beachtung. Dieser Standard wird in der Folge um das Thema der klimabezogenen Maßnahmen in Kapitel 4.1 ergänzt.[10] Für die dargestellten Standards sind zudem Zertifizierungen möglich.

IV. Methodik und Gang der Untersuchung

Vorliegende Masterthesis beruht auf einer umfassenden Recherche der Literatur Rechtsprechung sowie diversen Compliance-Standards. Die Arbeit befasst sich mit der rechtlichen Einordnung der ambulanten Pflege sowie deren Tätigkeitsfeld. Es erfolgt eine Abhandlung der spezifischen rechtlichen und steuerrechtlichen Besonderheiten einer gGmbH, mit der Zuordnung der ambulanten Pflege zu den Sphären der gemeinnützigen Zwecke nach der AO. Untersucht wird zudem die Pflicht zur Implementierung eines CMS in einer gGmbH, wobei vor allem die Funktionen von Compliance angeführt werden. Anhand der DIN ISO 37301 erfolgt darüber hinaus eine Beschreibung, wie ein CMS in den Alltag einer gemeinnützigen GmbH eingeführt werden könnte. Dazu werden die wichtigsten Risikobereiche sowie daraus resultierende Sanktionen erläutert. Zudem wird aufgezeigt, wie ein CMS die Haftungsgefahren minimieren könnte und gleichzeitig Schutz für die Verantwortungsträger bietet. Es erfolgt eine Ausführung zur Zertifizierung. Reale Sachverhalte sollen ferner verdeutlichen, weshalb Compliance in den täglichen Arbeitsbereich einer gemeinnützigen GmbH integriert werden sollte.

B. Hauptteil

In der Folge sollen die Begriffe „ambulante Pflege“, „gGmbH“ und „Gemeinnützigkeit“ erläutert werden, um ein besseres Grundverständnis der Materie zu gewährleisten.

I. Ambulante Pflege

Entsprungen ist die ambulante Pflege traditionell aus dem Bereich der Familie, die sich seit Urzeiten um erkrankte Familienmitglieder kümmerte, jedoch mit zunehmender Lebenserwartung und komplexeren Erkrankungen, professionelle Hilfe von Dritten als Ergänzung[11] benötigte. Die RVO (Reichsversicherungsordnung) i. d. F. vom 19.07.1911 sah daher nach § 185 RVO bereits Hauspflege als Krankenkassenleistung vor, wenn zwar die Aufnahme des Kranken in ein Krankenhaus

[10] DIN ISO 37301/A1, 2024, CMS, S. 4.
[11] *Udsching*, SGB XI, in: *Udsching/Schütze* (Hrsg.) Soziale Pflegeversicherung, Einleitung Rn. 1b.

geboten, aber nicht ausführbar war. Ein gesetzlicher Anspruch auf Hauspflege bestand demnach nicht.

1. Juristische Einordnung der ambulanten Pflege

Ambulante Pflegedienste erbringen häusliche Krankenpflege nach den §§ 37, 132a SGB V und häusliche Pflegehilfe nach den §§ 36, 71 ff. SGB XI. Ambulante Pflegeleistungen sind demnach vergütungsfähige Dienstleistungen, die in der häuslichen Umgebung bei kranken und pflegebedürftigen Menschen ausgeführt werden. Damit die gGmbH als Leistungserbringer mit den Kranken- und Pflegekassen, auch Kostenträger genannt, vertraglich festgelegte Leistungen abrechnen kann, bedarf es zudem eines Zulassungsverfahrens und des Abschlusses eines Versorgungsvertrags. Ein Rahmenvertrag nach § 75 SGB XI regelt hierbei weitere Rechtsbeziehungen, wie Personaleignung, Sanktionen bei Vertragsverstößen bzw. Abrechnungsmodalitäten zwischen den Vertragsparteien.[12]

2. Zulassungsverfahren und Versorgungsvertrag

§ 71 Abs. 1 Satz 1 SGB XI definiert eine ambulante Pflegeeinrichtung als Pflegedienst. Pflegekassen dürfen die ambulante Pflege nach § 72 Abs. 1 Satz 1 SGB XI nur durch Pflegeeinrichtungen gewähren, mit denen ein wirksamer Versorgungsvertrag besteht. Maßgeblich für eine Zulassung sind hier der Abschluss eines Versorgungs- sowie Rahmenvertrags und die ständige Verantwortung der verantwortlichen Pflegefachkraft bei der Versorgung von Pflegebedürftigen nach § 71 Abs. 1 SGB XI in deren häuslicher Umgebung.[13] Nach § 72 Abs. 3 SGB XI dürfen Versorgungsverträge nur mit Pflegeeinrichtungen abgeschlossen werden, die nach § 72 Abs. 3 Nr. 1 SGB XI den Anforderungen des § 71 Abs. 1 SGB XI genügen und nach § 72 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 SGB XI die Voraussetzungen erfüllen. Zu beachten ist ferner die Tariftreue nach § 72 Abs. 3a SGB XI. Mit dem Abschluss des Versorgungsvertrags, wird der Pflegedienst nach § 72 Abs. 4 Satz 1 SGB XI für die Dauer des Vertrages zur pflegerischen Versorgung der Versicherten zugelassen. Aus § 72 Abs. 4 Satz 3 SGB XI ergibt sich die Vergütungspflicht. Pflegebedürftige i. S. v. § 14 Abs. 1 SGB XI werden je nach Pflegebedürftigkeit per Einstufungsbescheid der Pflegekasse in einem der fünf Pflegegrade nach § 15 Abs. 1 SGB XI eingestuft. Bei den Pflegebedürftigen handelt es sich um hilfsbedürftige Personen gemäß § 53 Satz 1 Nr. 1. AO, da Pflegebedürftige wegen der körperlichen Einschränkungen auf die Hilfe Dritter angewiesen sind. Der

---

12 *Schumann*, SGB XI, in: *Udsching*/*Schütze* (Hrsg.) Soziale Pflegeversicherung, § 74 Rn. 6f.
13 *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 204, Rn. 694.

Bescheid der Pflegekasse könnte dabei als Nachweis für die Hilfsbedürftigkeit nach § 66 Abs. 3 AO dienen.[14] Für den Bereich der Krankenversicherung schließen die Kostenträger Verträge nach § 132a Abs. 4 Satz 1 SGB V mit den Leistungserbringern ab. Die ärztlichen Verordnungen und Rechnungen an die Kostenträger könnten in diesem Fall ebenso als Nachweis gemäß § 66 Abs. 3 Satz 1 AO für die Hilfsbedürftigkeit der Personen nach § 53 Satz 1 Nr. 1 AO dienen. Bei privatversicherten Pflegebedürftigen wird außerdem ein Vertragsverhältnis zwischen der privat versicherten Person und dem Pflegedienst geschlossen.

3. Verantwortliche Pflegefachkraft

Nach § 71 Abs. 1 SGB XI werden Pflegebedürftige in ihrer Wohnung mit Leistungen der häuslichen Pflegehilfe im Sinne des § 36 SGB XI unter ständiger Verantwortung einer ausgebildeten Pflegefachkraft, auch PDL (Pflegedienstleitung) genannt, versorgt. Die PDL muss deshalb nach § 71 Abs. 3 SGB XI als solche anerkannt sein, weshalb § 71 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1. bis 4. SGB XI die geforderte Ausbildung und Berufserfahrung festlegt. § 71 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 SGB XI fordert zudem eine qualifizierende Weiterbildungsmaßnahme. Demzufolge wäre die Zulassung des Pflegedienstes gefährdet, sofern diese Bedingungen nicht vorliegen.[15]

4. Tätigkeitsfelder der ambulanten Pflege

Die grundpflegerischen Tätigkeiten nach § 36 SGB XI umfassen Tätigkeiten, wie körperbezogene Pflegemaßnahmen, Sicherstellung der Mobilität des Pflegebedürftigen in der häuslichen Umgebung sowie Ernährung und Hilfe bei der Haushaltsführung.[16] Davon abzugrenzen ist die häusliche Krankenpflege nach § 37 Abs. 1 Satz 1 SGB V; hiernach gewähren gemäß § 37 Abs. 1 Satz 3 SGB V die Kostenträger die im Einzelfall erforderliche Grund- und Behandlungspflege sowie hauswirtschaftliche Versorgung. Zur Behandlungspflege zählen z. B. Insulin- bzw. Heparin-Injektionen, die Abgabe von Medikamenten bzw. Wundversorgungen. Die ärztliche Verordnung nach § 15 Abs. 1 S. 2 SGB V, § 3 HKP-Richtlinie bildet hierbei die rechtliche Grundlage zur Erbringung der Behandlungspflege durch Pflegekräfte. Zum weiteren Segment der häuslichen Pflege zählt die außerklinische Intensivpflege nach § 37c Abs. 1 Satz 1 SGB V. Dafür ist jedoch nach § 37c Abs. 1 Satz 3 SGB V ein besonders hoher Bedarf an medizinischer Behandlungspflege erforderlich. Dieser besteht nach § 37c Abs. 1 Satz 2 SGB V, wenn die ständige Anwesenheit einer geeigneten Pflegefachkraft zur individuellen Kon-

---

[14] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 205, Rn. 698.
[15] *Schumann*, SGB XI, in: *Udsching/Schütze* (Hrsg.) Soziale Pflegeversicherung, § 36 Rn. 7.
[16] *Schumann*, SGB XI, in: *Udsching/Schütze* (Hrsg.) Soziale Pflegeversicherung, § 74 Rn. 10b.

trolle und Einsatzbereitschaft oder ein vergleichbar intensiver Einsatz einer Pflegefachkraft mit Weiterbildungszertifikat erforderlich ist, wie etwa bei beatmungspflichtigen Pflegebedürftigen. Zur Sicherung des Ziels der ärztlichen Behandlung nach § 37c Abs. 1 Satz 4 SGB V muss diese Leistung durch fachlich spezialisierte Ärzte verordnet werden.

II. Juristische Grundlagen der gemeinnützigen GmbH

Nach § 51 Abs. 1 S. 2 AO können nur Körperschaften im Sinne des KStG (Körperschaftsteuergesetzes) die Steuerbegünstigung der Gemeinnützigkeit erlangen.[17] Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG zählt die GmbH zu den Kapitalgesellschaften. Bei einer Kapitalgesellschaft handelt es sich um eine Körperschaft im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 1 KStG. Folglich könnte auch eine GmbH die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erhalten. Die GmbH ist nach § 13 Abs. 1 GmbHG eine juristische Person des privaten Rechts – die ambulante Pflege zählt nicht zu den hoheitlichen Aufgaben – und hat als solche Rechte und Pflichten. Nach § 1 GmbHG kann zwar eine GmbH nach Maßgabe der Bestimmungen des GmbHG zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck durch eine natürliche Person oder mehrere natürliche bzw. juristische Personen errichtet werden, allerdings muss dabei ein gesetzlicher Zweck vorliegen. Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Hierzu gibt § 52 Abs. 2 Satz 1 AO den abschließenden Zweckkatalog für die Anerkennung einer Förderung unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO vor. Als Allgemeinheit gilt hier jede Person. Demzufolge dürfen sich die Pflegeleistungen nach § 52 Abs. 1 Satz 2 AO nicht auf einen abgegrenzten Personenkreis, z. B. an Familienangehörige der Mitarbeiterschaft, richten. Zudem darf der Personenkreis wegen räumlicher oder beruflicher Merkmale nicht dauerhaft klein sein, sodass jeder die Leistungen der Pflegeeinrichtung in Anspruch nehmen kann.[18] Die Allgemeinheit sollte daher auf materiellem Gebiet selbstlos gefördert werden. Ein Pflegedienst erbringt Pflegeleistungen nach SGB V (Sozialgesetzbuch Teil V) bzw. SGB XI (Sozialgesetzbuch Teil XI). Folglich werden durch die Leistungserbringung nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO die Altenhilfe,[19] aber auch die Wohlfahrtspflege nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO gefördert.[20] Eine Förderung oder Unterstützung erfolgt nach § 55 Abs. 1 AO selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie

---

17 *Kraus*, Gemeinnützigkeits-HdB in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 6 Rn. 1.
18 *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 34 Rn. 28.
19 *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 1.2.1, S. 10.
20 *Kraus*, Gemeinnützigkeits-HdB in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 6 Rn. 66.

eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden; insbesondere darf die Einrichtung vorrangig keine Gewinnerzielungsabsichten verfolgen. Zudem sind hier die Voraussetzungen der § 55 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 AO zu beachten. Demzufolge ist über die Erbringung von Pflegeleistungen im Sinne der §§ 51 ff. ein gesetzlicher Zweck gegeben. Verfolgt nun die Gesellschaft nach § 4 Satz 2 GmbHG ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke nach den §§ 51 bis 68 der AO, kann die Abkürzung der gemeinnützigen Gesellschaft „gGmbH" lauten. Die Gründung könnte von natürlichen Personen, demnach Menschen oder juristische Personen, z. B. einer GmbH, erfolgen. Für eine gGmbH sind die gesellschaftsrechtlichen Regelungen des GmbHG anzuwenden.[21] Da nun die gGmbH Formkaufmann nach § 5 HGB ist, sind hier die Vorschriften des HGB (Handelsgesetzbuch) zu beachten. Zur Gründung der Gesellschaft benötigen die Gründer nach § 3 Abs. 1 GmbHG einen Gesellschaftsvertrag.

1. Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft

In Vorgesprächen einigen sich die Gründer zur Gründung der Gesellschaft und legen den Inhalt des Gesellschaftsvertrags fest. Hierbei handelt es sich demnach um eine Vorgründungsgesellschaft nach § 705 BGB. Der Gesellschaftsvertrag, auch Satzung genannt, muss jedoch nicht nur den gesellschaftsrechtlichen Anforderungen des § 3 Abs. 1 GmbHG genügen, sondern auch die steuerrechtlichen Vorgaben nach den §§ 55 ff. AO erfüllen.[22] Zu den Anforderungen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GmbHG gehören z. B. die Firma nach § 4 GmbHG. Mit Firma ist hier der Firmenname gemeint, z. B. Pflege G-Süd mit dem Zusatz gGmbH, sofern gemeinnützige Zwecke verfolgt werden. Zudem muss der Satzungszweck nach § 1 GmbHG und die Art ihrer Verwirklichung nach § 60 Abs. 1 Satz 1 AO so genau bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gegeben sind.[23] Die Zweckausrichtung der Gesellschaft ist nämlich die Basis für die Steuerbegünstigung.[24] Bei einem Pflegedienst wäre etwa ein Satzungszweck die Ausübung der ambulanten Alten- und Krankenpflege. Bei der Festlegung der Satzungszwecke ist zu beachten, dass es sich um die gemeinnützigen Zwecke zur Förderung der Allgemeinheit nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO handelt, die unter § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–27 AO aufgeführt sind. Die Satzungszwecke und tatsäch-

---

[21] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.1.2, S. 39.
[22] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.1.1, S. 38.
[23] *Koenig*, in: *Koenig*, BeckOK AO, § 60 Rn. 2.
[24] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.4, S. 57.

liche Geschäftsführung nach § 63 AO dürfen nach § 51 Abs. 3 AO nicht gegen die Rechtsordnung gemäß § 4 Abs. 1 BVerfSchG (Bundesverfassungsschutzgesetz) und den Gedanken der Völkerverständigung verstoßen.[25] Demnach dürfen in der Satzung weder rechtsextremistische und fremdenfeindliche Zwecke festgelegt werden noch darf sich der Pflegedienst rechtsextremistisch, verfassungsfeindlich oder fremdenfeindlich verhalten. Die Satzung muss nach § 60 Abs. 1 Satz 2 AO die Festlegungen der Mustersatzung gemäß Anlage 1 zu § 60 AO enthalten. Deshalb empfiehlt es sich, die Mustersatzung nach der Anlage 1 zu § 60 AO als Vorlage zu verwenden. Zusätzlich haben die Gründer die Aufgabe, nach § 6 GmbHG die Geschäftsführung zu regeln und zu bestellen. Die Erläuterungen dazu, finden in B. II. 4. statt. Da die Satzung die schuldrechtliche Beziehung zwischen dem Gesellschafter und der Geschäftsführung bestimmt, können Regelungen zu Beschränkungen in der Geschäftsführung festgelegt werden. So könnten z. B. Summengrenzen bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern bestimmt werden. Bei Überschreitung wäre ein Beschluss des Gesellschafters nach § 48 Abs. 1, 2 GmbHG erforderlich. Beschlüsse binden die Geschäftsführung nach § 37 Abs. 1 GmbHG im Innenverhältnis, auf das Außenverhältnis gegenüber Dritten wirken diese nach § 37 Abs. 2 GmbHG nicht. Die Satzung regelt zudem Vorbehaltsaufgaben für die Gesellschafter, wie Satzungsänderungen nach § 53 Abs. 1 GmbHG bzw. die Veräußerung, den Erwerb und die Übertragung von Geschäftsanteilen nach § 15 GmbHG. Die Aufgaben für die Gesellschafter, wie z. B. die Feststellung des Jahresabschlusses bzw. die Ergebnisverwendung normiert § 46 GmbHG. Die Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung ordnet z. B. § 46 Nr. 6 GmbHG an. Die Geltendmachung von Ersatzansprüchen, welche der Gesellschaft aus der Gründung oder Geschäftsführung gegen Geschäftsführer oder Gesellschafter zustehen, sowie die Vertretung der Gesellschaft in Prozessen, welche sie gegen die Geschäftsführer zu führen hat, normiert § 46 Nr. 8 GmbHG; die Handlungen in § 46 Nr. 1 bis 8 GmbHG sind dabei dispositiv.[26] Folglich wäre hier eine Aufgabenzuordnung auf einen Aufsichtsrat möglich. Dazu erfolgen in B. II. 4. lit. d) Ausführungen.

2. Erlangung der Steuerbegünstigung

In der Folge ist nun zu klären, wie eine GmbH die Steuerbegünstigung nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO erhält. Die Feststellung der formellen Steuerbegünstigung nach den §§ 51, 59, 60, 61 AO, erfolgt i. S. d. § 60a Abs. 1 Satz 1 AO nach dem

[25] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 25f., Rn. 11.
[26] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.2.1, S. 46.

Feststellungs- und Veranlagungsverfahren. Folglich ist es ratsam, die erstellte Satzung nach Antrag gemäß § 60a Abs. 2, 1. AO dem örtlich und sachlich zuständigen FA zur Prüfung vor der notariellen Beurkundung nach § 8 BeurkG vorzulegen. Die örtliche Zuständigkeit des FA richtet sich nach § 20 Abs. 1 AO. Demnach wäre hier das FA zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet. Die sachliche Zuständigkeit des FA ergibt sich aus § 17 FVG (Gesetz über die Finanzverwaltung). Sollte bislang keine Feststellung getroffen worden sein, würde die Satzungsmäßigkeit nach § 60a Abs. 2 Nr. 2. AO von Amts wegen erst bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer festgestellt werden. Dies sollte jedoch keinesfalls abgewartet werden, da wegen der Zeitspanne eine Unsicherheit wegen der Anerkennung der Steuerbegünstigung bestehen würde. Lägen demnach gemäß § 60a Abs. 6 AO bis zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Freistellungsbescheids bereits Erkenntnisse vor, die tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 Abs. 1 1. Hs. AO würde gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 63 Abs. 1 2. Hs., 2 AO verstoßen, wäre die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1 Satz 1 AO abzulehnen. § 60a Abs. 6 Satz 1 AO gilt hier entsprechend für die Aufhebung bestehender Feststellungen nach § 60a AO. Dabei fordert § 60 Abs. 2 AO, dass die Satzung den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen muss. Das FA prüft den Satzungszweck und die Einhaltung der tatsächlichen Geschäftsführung; dies wäre auch innerhalb einer steuerlichen Außenprüfung nach § 193 Abs. 2 Nr. 2. AO möglich.[27] Für die Steuervergünstigung wird nun die Erfüllung folgender drei Grundsätze in der tatsächlichen Geschäftsführung gefordert:[28]

a) Grundsätze der tatsächlichen Geschäftsführung

aa) Selbstlosigkeit nach § 55 AO

Die gGmbH müsste selbstlos ausgerichtet sein. Nach § 55 Abs. 1 AO erfolgt eine Förderung oder Unterstützung selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Darunter sind etwa gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke zu verstehen. Eine Gewinnerzielung ist somit nicht erforderlich weshalb eine gewerbliche Ausrichtung mit Vermögensmehrung nicht

[27] *Hindersmann/Nöcker*, Tax Compliance, 2023, Kap. 3.6, S. 32.
[28] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 5.3.1, S. 172.

Zielsetzung sein darf. Zudem müsste die gGmbH die Voraussetzungen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1. bis 5. AO erfüllen. Zu beachten ist hier etwa eine zeitnahe Verwendung der Mittel nach § 55 Abs. 1 Nr. 5. AO.

bb) Die zeitnahe Mittelverwendung

Eine zeitnahe Mittelverwendung ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5. Satz 2 AO gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5. S. 3 AO gilt dies aber nicht, wenn die gGmbH nicht mehr als Fünfundvierzigtausend Euro Einnahmen im Jahr hätte. Hätten sich demnach Mittel angesammelt und wären noch nicht verbraucht, kann das FA nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. Verbraucht hingegen die gGmbH die Mittel innerhalb der gesetzten Frist, gilt die tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 Abs. 1 AO als ordnungsgemäß. Die in § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO aufgeführten Mittelzuführungen, unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Absatz 1 Nr. 5. AO. Darunter fallen nach Nr. 1. Erbschaften ohne Verwendungsauflage, nach Nr. 2. Spenden mit ausdrücklicher Erklärung für die Bestimmung zur Vermögensausstattung oder zur Erhöhung des Vermögens, nach Nr. 3. Zuwendungen aufgrund eines ausdrücklichen Spendenaufrufs zur Vermögensaufstockung bzw. gemäß Nr. 4. Sachzuwendungen, z. B. ein gespendetes E-Auto, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören. Pkw gehören in der Bilanz zur Aktiva einer gGmbH. Freie Mittel könnten demnach in eine Kapitalrücklage eingebracht werden.

cc) Die Kapitalrücklage

Rücklagen sind Geldmittel, z. B Spenden oder durch Gebührenschwankungen erzielte ungeplante Gewinne, die noch nicht verbraucht werden konnten. Der Pflegedienst kann daher nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO seine finanziellen Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nach dem Stand der Planung zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung nachhaltig zu erfüllen. Dies sind etwa Mittel, die z. B. für einen Neubau eines Gebäudes für den Pflegedienst vorgesehen sind. Nach Nr. 2 kann eine Rücklage für die Wiederbeschaffung von WG (Wirtschaftsgütern), z. B. Elektrofahrzeuge für den ambulanten Pflegedienst, gebildet werden, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind. Die Höhe der Zuführung bemisst sich hier nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Als Grundlage hierfür, könnte die AfA-Tabelle des FA dienen. Allerdings sind dabei die Voraus-

setzungen für eine höhere Zuführung, z. B. durch erheblichen Verschleiß aufgrund eines übermäßigen Einsatzes des WG, nachzuweisen. Gemäß Nr. 3 könnten Mittel der freien Rücklage zugeführt werden, jedoch höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus, höchstens zehn Prozent der sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel. Wird dagegen der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann die unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden. Mittel können nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zugeführt werden, wobei hier die Höhe dieser Rücklage die Höhe der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO mindert. Nach § 62 Abs. 2 Satz 2 AO sind Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2, 4 lit. d AO unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Bildung entfallen ist. Nach § 62 Abs. 2 Satz 3 AO sind freigewordene Mittel nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO innerhalb in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Kapitalrücklagen müssen nach § 266 Abs. 3 HGB auf der Passivseite der Bilanz unter dem Eigenkapital ausgewiesen und dort nach der Gliederung unter A. II. entsprechend gegliedert werden. Die Rücklagenbildung bedarf eines Beschlusses durch die zuständigen Organe.[29] Unbedenklich wäre die Bildung einer Betriebsmittelrücklage für laufende Zahlungen wie z. B. Gehälter bzw. Betriebskosten, sofern die Betriebsmittelrücklage sich in Grenzen halten würde.[30] Die Finanzverwaltung gestattet im Einzelfall eine Betriebsmittelrücklage von einem Monat bis zwölf Monate für die laufenden Ausgaben zu.[31]

b) Ausschließlichkeitsprinzip im Sinne des § 56 AO

Nach § 51 Abs. 1 AO i. V. m. § 56 AO darf die Körperschaft ausschließlich im Rahmen ihres Satzungszwecks tätig werden. Demzufolge muss sich die gGmbH an die definierten steuerbegünstigten Satzungszwecke halten. Sofern als Satzungszweck die ambulanten Pflegetätigkeiten definiert sind, muss sich die Tätigkeit auf diese ambulanten Pflegetätigkeiten erstrecken. Der Betrieb einer Schuldnerberatungsstelle wäre hier als Satzungsverstoß auszulegen. Mehrere steuerbegünstigte Zwecke dürfen jedoch nebeneinander verfolgt werden, wenn dies in der Satzung geregelt ist.[32] Dies ist etwa der Fall, wenn neben der häuslichen

---

[29] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 9 Rn. 100.
[30] *Schauhoff*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 9 Rn. 101.
[31] Ebd.
[32] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.1.1, S. 38.

Pflege Unterstützungsleistungen im Alltag nach § 45a SGB XI angeboten werden.

c) Unmittelbarkeit nach § 57 AO

Die Körperschaft muss gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Nach § 57 Abs. 2 Satz 2 AO kann die Verwirklichung der Satzungszwecke auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie ein eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Eine Hilfsperson kann hier eine natürliche oder juristische Person sein.[33] Der Pflegedienst verwirklicht die ambulante Pflege durch die angestellten Pflegekräfte. Die gGmbH verfolgt nach § 57 Abs. 3 Satz 1 AO ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Folglich könnte die ambulante Pflege als Zweckverfolgung auch über die Pflegekräfte anderer gemeinnütziger Pflegedienste erbracht werden, z. B. bei einem Ausfall von Pflegekräften wegen einer Krankheitswelle oder hoher Pflegenachfrage.[34] Würde nun die gGmbH ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften halten und verwalten, würde die gGmbH nach § 57 Abs. 4 AO ihre steuerbegünstigte Zwecke ebenso unmittelbar verfolgen.

Steuerlich unschädliche Betätigungen normiert § 58 AO Satz 1 Nr. 1 bis 10 AO.
Für die gGmbH würden die Betätigungen unter den Nummern 1, 3, 4, 5, 7 und 10 zutreffen. Sofern sich der Pflegedienst an die in der Norm aufgeführten zulässigen Tätigkeiten hält, wird die Steuervergünstigung dadurch nicht ausgeschlossen. Demzufolge sollte die Geschäftsführung diese steuerrechtlich wichtige Normierung im Blick haben.

Die ambulante Pflege der gGmbH muss somit im Kontext zu den finanziellen Überlegungen einer der vier Tätigkeits- und Vermögenssphären zugordnet werden.[35]

---

[33] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 71, Rn. 161.
[34] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 72, Rn. 167.
[35] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: Schauhoff/Kirchhain, 2023, § 7 Rn. 1.

d) Die vier Sphären einer gGmbH

Der ideelle Bereich

Der ideelle Bereich umfasst Einnahmen, die von keiner Gegenleistung abhängig sind. Darunter würden z. B. Spenden, Sachspenden, Zuschüsse, Schenkungen, Erbschaften, erhaltene Geldauflagen von Gerichten oder Mittel von anderen steuerbegünstigten Körperschaften fallen. Diese Finanzmittel erfolgen freiwillig, da keine Gegenleistung erfolgt und sind steuerrechtlich der ertragssteuerfreien Sphäre zuzuordnen.[36] Es ist daher unzulässig, Mittel des ideellen Bereichs, z. B. aus Spenden oder einer Schenkung, für den Verlustausgleich eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 64 Abs. 1 AO zu verwenden.[37] Sofern hingegen nach AEAO 2021 zu § 54 Nr. 4 AO dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden werden, ist keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Verlustausgleich anzunehmen.[38]

Die Vermögensverwaltung

Nach § 14 Satz 3 AO liegt eine Vermögensverwaltung in der Regel dann vor, wenn Vermögen genutzt, oder unbewegliches Vermögen, vermietet oder verpachtet wird. Demnach befasst sich die Vermögensverwaltung mit einer verzinslichen Geldanlage, z. B. Festgeld oder Kursgewinnen bzw. der Vermietung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern, wie Wohnraum.[39] Die Einnahmen, z. B. Zinserträge für ein Festgeld nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7. Satz 1 EStG, würden daher in der ertragssteuerfreien Sphäre anfallen. Zum Verlustausgleich eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 64 Abs. 1 AO gilt die Regelung analog zu dem ideellen Bereich.

Der Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist nach § 65 Satz 1 Nr. 1 AO gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Nach § 65 Satz 1 Nr. 2 AO liegt ein Zweckbetrieb vor, wenn die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem

---

[36] Ebd.
[37] Pieske-Kontny, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 68, Rn. 152.
[38] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 68, Rn. 153.
[39] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 7 Rn. 122.

Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Ein Zweckbetrieb hebt sich demnach daraus hervor, dass die gGmbH Einnahmen aus einer Erwerbstätigkeit nach § 14 Satz 1 AO erzielt und durch die Leistungserbringung einen oder mehrere gemeinnützige Satzungszwecke unmittelbar verfolgt.[40]

Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Nach § 64 Abs. 1, § 14 Satz 1 AO ist ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Folglich handelt es sich hier um eine entgeltliche Erwerbstätigkeit, ohne dabei gemeinnützige Zwecke zu verfolgen. Steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, kommt aber im Gegensatz zu Zweckbetrieben keine Zweckbetriebseigenschaft im Sinne der §§ 65–68 AO zu. Ein Gewinn unterliegt hier der Ertragsbesteuerung.[41] Allerdings würde ein steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb nach § 64 Abs. 1 AO einer Steuerbefreiung der Körperschaft nicht entgegenstehen, sofern Mittel beschafft werden, die dem steuerbegünstigten Zweck der gGmbH dienlich sind.[42]

Zu klären ist nun jedoch, welcher Sphäre die Einnahmen aus ambulanten Pflegetätigkeiten der gGmbH zuzuordnen ist. Pflegeleistungen sind Dienstleistungen, die für kranke und pflegebedürftige Personen entgeltlich geleistet werden. Die Erbringung von Pflegeleistungen ist damit eine Erwerbstätigkeit, die von angestellten Pflegekräften beruflich gegen Bezahlung ausgeübt wird. Die gGmbH erhält dafür eine Vergütung, die im Rahmen von gewährten Sachleistungen von den Krankenkassen nach § 2 Abs. 2 SGB V, von den Pflegekassen nach § 36 Abs. 1 SGB XI bzw. aus Geldleistungen nach § 37 Abs. 1 SGB XI von den Pflegebedürftigen geleistet wird. Demnach scheidet hier eine Zuordnung der empfangenen Vergütung zum ideellen Bereich aus, da eine Arbeitsleistung als Gegenleistung erbracht wird. Aus diesem Grund liegt auch keine Vermögensverwaltung vor, weil kein Einsatz von Vermögen erfolgt. Da zudem die Kranken- und Altenhilfe steuerbegünstigte Zwecke nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 u. 9 AO fördert, wird auch kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb verfolgt. Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dient nämlich eigenwirtschaftlichen Interessen und ist damit auf eine Vermögensmehrung ausgerichtet.

---

40 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 7 Rn. 160.
41 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 7 Rn. 283.
42 *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 70, Rn. 158.

Demzufolge müssen die Einnahmen einem Zweckbetrieb nach den §§ 65, 66 AO zugeordnet werden. Da es sich jedoch bei § 65 AO um eine Generalnorm handelt, ist zuerst die Sonderregelung nach § 66 AO als lex specialis zu prüfen.[43] Nach § 66 Abs. 1 AO ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 AO genannten Personen dient. Nach § 53 Satz 1 Nr. 1 AO müssen daher die Personen infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sein. Pflegebedürftige Personen bzw. an Demenz Erkrankte benötigen aufgrund ihrer körperlichen und kognitiven Einschränkungen fremde Hilfe von einem ambulanten Pflegedienst zur pflegerischen Unterstützung. Die Hilfeleistung erfolgt hier in Form von Pflegeleistungen nach dem SGB V bzw. SGB XI. Nach § 63 Abs. 3 Satz 1 AO dient eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. Folglich müssten vom Pflegedienst zwei Drittel der Pflegeleistungen aus dem Bereich SGB V und SGB XI erbracht werden, um unter die Wohlfahrtspflege zu fallen. Nach AEAO 2021 zu § 66 Nr. 4 AO liegt eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege regelmäßig bei häuslichen Pflegeleistungen vor, die durch eine steuerbegünstigte Körperschaft im Rahmen des SGB XI erbracht werden. Schließlich erfolgt die Zuordnung der gGmbH zu einem Zweckbetrieb nach § 66 Abs. 1 AO.

Nach § 63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung der gGmbH auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Ergibt sich nun aus der Satzung die Einhaltung der beschriebenen Voraussetzungen nach § 59 AO, wird die Steuervergünstigung vom FA in Form eines rechtsmittelfähigen Verwaltungsakts nach § 118 Satz 1 AO mit der Angabe der Zweckausrichtung bescheinigt. Dies wäre der Freistellungsbescheid für die gGmbH. Die Bestimmtheit des Verwaltungsakts richtet sich dabei nach § 119 AO.

e) Steuerliche Vorteile

Die Bescheinigung der Steuerbegünstigung durch das FA, hätte für die gGmbH steuerliche Vorteile, die damit zum Empfang von Spenden und Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen berechtigt wäre. Die gGmbH wäre nach § 5 Abs. 1 Nr. 9. Satz 1 KStG von der Körperschaftssteuer befreit. Folglich würde

[43] *Koenig*, in: *Koenig*, BeckOK AO, § 65 Rn. 2.

bei einem Jahresüberschuss die Versteuerung entfallen. Für die Gewerbesteuer würde eine Befreiung gemäß § 3 Nr. 6 GewStG entstehen. Zudem würde eine Befreiung vom Solidaritätszuschlag nach den §§ 1, 2 Nr. 2 SolZG (Solidaritätszuschlagsgesetz) erfolgen. Ist Grundbesitz vorhanden, wäre die gGmbH nach § 3 Absatz 1 Nr. 3 lit. b) GrStG von der Grundsteuer befreit. Würde die gGmbH aus der Vermögensverwaltung Zinserträge erhalten, könnte die Geschäftsführung beim Kreditinstitut eine Nichtveranlagungsbescheinigung einreichen. Demnach würde vom Kreditinstitut eine Befreiung von der Kapitalertragssteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG erfolgen. Zudem wären Zuwendungen von Todes wegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) Satz 1 ErbStG von der Erbschaft- und nach § 7 ErbStG von der Schenkungsteuer befreit. Würde ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, der nach § 65 AO kein Zweckbetrieb ist, wäre nach § 5 Abs. 1 Nr. 9. Satz 2 KStG die Steuerbefreiung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, z. B. der Verkauf von Geschenkartikeln, jedoch ausgeschlossen. Pflegeleistungen sind nach § 4 Nr. 16 lit. c) UStG (Umsatzsteuergesetz) von der Umsatzsteuer befreit. In diesem Fall, könnte daher auch keine Vorsteuer nach § 15 UStG aus Eingangsrechnungen abgezogen werden.

3. Gründung der Gesellschaft

Zum Zweck der Gründung und des Betriebs der Gesellschaft muss deren Stammkapital nach § 5 Abs. 1 GmbHG mindestens 25.000 € betragen. Der Gesellschaftsvertrag bedarf nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GmbHG der notariellen Beurkundung nach § 8 BeurkG (Beurkundungsgesetz). Nach § 7 Abs. 2 Satz 2 GmbHG muss zur Anmeldung beim Handelsregister mindestens die Hälfte des Stammkapitals einbezahlt sein. Nach § 5 Abs. 4 GmbHG können jedoch auch Sacheinlagen, z. B. ein Pkw, in die Gesellschaft eingebracht werden. Die Einbringung von Rechten, wie Forderungen oder sonstigen Vermögensgegenständen, ist dabei jedoch möglich, ebenso eine Mischung mit Geldeinlagen.[44] Erst mit der Eintragung nach § 7 Abs. 1 GmbHG in das Handelsregister, Abteilung B, und der Veröffentlichung im Bundesanzeiger entfaltet die gGmbH ihre volle Rechtswirkung. Demnach wirkt das Handelsregister konstitutiv. Dazu bestimmt § 11 Abs. 1 GmbHG, dass die gGmbH vor Eintragung in das Handelsregister nach 382 Abs. 1 FamFG nicht besteht. Nach § 13 Abs. 1., 2. Hs. GmbHG kann die gGmbH Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden. Eine deklaratorische Wirkung entfalten zudem Veränderungsmitteilungen an das Handelsregister, wie die Löschung von Prokura nach § 49 Abs. 1 GmbHG.

[44] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.6.1.2, S. 78.

Eine Publizitätsfunktion ordnet § 9 Abs. 1 Satz 1 HGB dem Handelsregister zu. Folglich ist jedem der elektronische Abruf zu Informationszwecken gestattet. Für die Geschäftsführung ergeben sich daraus diverse Pflichten zur Einreichung von Unterlagen in das Handelsregister.

a) Beschränkte Haftung der gGmbH

Nach § 13 Abs. 2 GmbHG haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nur das Gesellschaftsvermögen. Bei Verbindlichkeiten handelt es sich um Schulden bzw. unbezahlte Rechnungen. Verbindlichkeiten betreffen das Passivvermögen. Es handelt sich demnach um eine Schutznorm. Dies bedeutet, dass eine persönliche Haftung der Gesellschafter und der Geschäftsführung ausscheidet. Demzufolge schützt die Haftungsbeschränkung die Gesellschafterebene und die Geschäftsführung.

b) Größenklassen der gGmbH

Nach § 267 HGB, wird eine GmbH, folglich auch die gGmbH, in drei verschiedene Größenklassen unterteilt. Unter einer Größenklasse kann eine summenmäßige Betragshöhe der Kapitalgesellschaft verstanden werden. Die Klassen orientieren sich dabei an der Bilanzsumme, dem Umsatz und an der Anzahl der Arbeitnehmer. Die Einteilung erfolgt nach § 267 Abs. 1 HGB in kleine, nach Abs. 2 in mittelgroße und Abs. 3 in große Kapitalgesellschaften. § 267a Abs. 1 HGB normiert zudem die Kleinstkapitalgesellschaft. Anhand der Größenklassen, ergeben sich folglich unterschiedliche bzw. besondere Verpflichtungen für die Organträger einer gGmbH.

4. Organe der gGmbH

Damit die gGmbH am Rechtsverkehr teilnehmen kann, benötigt die gemeinnützige Gesellschaft ausführende Organe. Zu den Organen der gGmbH zählen der Gesellschafter und die Geschäftsführung. Ist ein fakultativer Aufsichtsrat in der Satzung der gGmbH vorgesehen bzw. ein obligatorischer Aufsichtsrat aufgrund gesetzlicher Vorschriften zu bestellen, zählt der Aufsichtsrat ebenso zur Organschaft der gGmbH. In Bezug auf den Aufsichtsrat bestehen zudem besondere Regelungen, die unter Punkt B. II. 4. lit. d). beschrieben werden.

a) Rechtsstellung der Gesellschafter

Oberstes Organ der Gesellschaft ist der Gesellschafter.[45] Nach § 1 GmbH reicht zur Gründung einer gGmbH ein Gesellschafter aus. Die Gesellschafter sind mit

[45] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.2.1, S. 45.

Geschäftsanteilen am Stammkapital nach § 5 Abs. 1 GmbHG beteiligt. Gesellschafter können dabei Menschen oder juristische Personen sein, wie z. B. ein eingetragener Verein nach § 21 BGB oder eine Kapitalgesellschaft nach § 13 Abs. 1 GmbHG. Der Gesellschafter gestaltet die Politik der Gesellschaft. In Bezug auf die Abgrenzungen zur Geschäftsführung und den Aufgabenkreis wird auf B. II. 1. verwiesen. Sofern im Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ist, üben die Gesellschafter die Personalkompetenz und Kontrollpflicht gegenüber der Geschäftsführung aus. Die Willensbildung der Gesellschafter erfolgt nach § 48 Abs. 1 Satz 1 GmbHG über Beschlussfassungen in Gesellschafterversammlungen, die nach § 48 Abs. 1 Satz 2 GmbHG in verschiedenen Formaten, z. B. persönlich oder über Videokommunikation abgehalten werden können.

b) Geschäftsführung

Nach § 6 Abs. 1 GmbHG muss die Gesellschaft einen oder mehrere Geschäftsführer haben. Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG wird die Gesellschaft durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten und damit rechtlich handlungsfähig. Nach § 43 Abs. 1 GmbHG hat die Geschäftsführung in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden. Dies schließt die Beachtung der Sondervorschriften der Steuervergünstigungen nach § 51 ff. AO und die Einhaltung zu den Regeln der tatsächlichen Geschäftsführung nach § 63 Abs. 1 AO ein. Mehrere Geschäftsführer haften für Obliegenheitsverletzungen nach § 43 Abs. 2 GmbH solidarisch für den entstandenen Schaden, wobei es sich, wie beim einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer, um eine reine Innenhaftung, d. h. im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Geschäftsführung, handelt. Gemäß § 44 GmbHG gelten die, für die Geschäftsführung gegebenen Vorschriften, auch für Stellvertreter von Geschäftsführern. Unterschieden wird zwischen dem Fremdgeschäftsführer und dem Gesellschaftergeschäftsführer. Beim Fremdgeschäftsführer handelt es sich nach § 6 Abs. 3 Alt. 2 GmbHG, um eine natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Person, die bei der gGmbH angestellt sein muss. Beim Gesellschaftergeschäftsführer führt hingegen nach § 6 Abs. 3 Alt. 1 GmbHG ein Gesellschafter die Geschäfte. Befänden sich gemäß § 35 Abs. 3 Satz 1 GmbHG alle Geschäftsanteile der Gesellschaft in der Hand eines Gesellschafters oder daneben in der Hand der Gesellschaft und ist dieser zugleich deren alleiniger Geschäftsführer, so ist auf seine Rechtsgeschäfte mit der Gesellschaft § 181 BGB (Bürgerliches Gesetzbuch) anzuwenden. Weitere Ausführungen hierzu folgen in B. II. 4. lit. c). Die Geschäftsführung muss zudem unbescholten sein und darf nicht unter die Einschränkungen des § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1. bis 3. GmbHG fallen. Der Fremd-

geschäftsführer wird von der Gesellschafterversammlung als Geschäftsführer berufen. Die Gesellschafter sind dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt.[46] Weisungen im Innenverhältnis, tangieren hier jedoch nicht das Außenverhältnis.

c) Beschränkung nach § 181 BGB

Nach § 181 BGB kann ein Vertreter, soweit es nicht anders gestattet ist, im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten ein Rechtsgeschäft nicht vornehmen, es sei denn, dass das Rechtsgeschäft ausschließlich in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht. Bei § 181 BGB handelt es sich somit um eine Schutznorm. Der Schutz umfasst hier die Selbstkontrahierung, d. h. die Geschäfte mit sich selbst sowie die Mehrfachvertretung. Folglich dürfte die Geschäftsführung der gGmbH mit sich selbst, keine Verträge mit der gGmbH abschließen, es sei denn, die Geschäftsführung wäre nach der Gesellschaftssatzung von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Läge nämlich eine Befreiung vor, könnte der Geschäftsführer seinen Geschäftsführervertrag nach § 611 BGB mit sich selbst beliebig abändern, sodass das Vier-Augen-Prinzip nicht gegeben wäre. Die Gesellschafter können zudem eine Befreiung in der Satzung ausschließen bzw. für einzelne Rechtsgeschäfte per Beschluss gestatten. Befreiungen nach § 181 BGB könnten jedoch die Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 3, 2. Alt. AO tangieren, da dann eine Kontrollfunktion fehlen würde. Dies wäre z. B. bei einer unangemessen hohen Vergütung der Fall, die sich die Geschäftsführung vertraglich zubilligt. Folglich sollte im Gemeinnützigkeitsbereich eine Befreiung von der Selbstkontrahierung unterbleiben.[47]

d) Aufsichtsrat

Unterschieden wird zwischen zunächst zwischen einem fakultativen und obligatorischen Aufsichtsrat. Sofern ein Aufsichtsrat nicht obligatorisch ist, besteht keine Pflicht für die Bildung dieses Organs. Bei einem fakultativen Aufsichtsrat müsste daher die Satzung der gGmbH im Sinne von § 52 Abs. 1 GmbHG die Bildung eines Aufsichtsrats vorsehen.[48] Ein obligatorischer Aufsichtsrat ist hingegen nach dem MitbestG (Mitbestimmungsgesetz) zu bestellen, sofern mehr als 500 Mitarbeitende in der gGmbH beschäftigt werden. Der Aufsichtsrat hat dabei die Aufgabe, die Leitungsorgane zu beraten und zu überwachen. Folglich obliegt dem Aufsichtsrat die Verpflichtung, die Geschäftsführung auf die Einhaltung der

---

[46] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 1.4.2.2, S. 26.
[47] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2, S. 48.
[48] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2, S. 44.

Regeln in der gGmbH zu kontrollieren und das IKS zu prüfen.[49] Unterlässt der Aufsichtsrat diese Prüfungshandlungen und kommt es zu Verfehlungen der Leitungsorgane, haftet dieser bei eintretenden Schäden wegen mangelnder Kontrollfunktion gegenüber der gGmbH. Schadensersatzansprüche gegen die Mitglieder des Aufsichtsrats wegen Verletzung der Obliegenheiten, verjähren dabei nach § 52 Abs. 4 GmbHG in fünf Jahren.

Zwischenergebnis:
Schon bei der Satzungserstellung, Gründung und im Betriebsablauf der gGmbH, entstehen verschiedene Risiken. Demnach ist bereits bei den Gründungsmaßnahmen an Compliance und an die Integration eines wirksamen CMS zu denken. In der Folge wird nun ausgeführt, was unter Compliance zu verstehen ist.

III. Compliance

Der Begriff Compliance kommt aus dem angelsächsischen und ist übersetzt mit „Einhaltung“ der Regeln“ gleichzusetzen.[50] Aufgrund negativer Vorkommnisse bei gemeinnützigen Trägern, musste die Finanzverwaltung das Fehlverhalten gemeinnützigkeitsrechtlich aufgreifen. Die Verantwortungsträger gemeinnütziger Körperschaften sind daher zur Einsicht gelangt, dass sich ein Compliance Management System sowohl für die Körperschaft als auch für Verantwortungsträger als nützlich erweisen könnte.[51] Demzufolge könnte Compliance in gemeinnützigen Körperschaften, wie in einer gGmbH, an Bedeutung zunehmen.[52]

1. Historischer Hintergrund

Die Entstehung von Compliance wird differenziert gesehen. Nach *Bauchowitz* reicht der Ursprung auf das Bankwesen bzw. den Wertpapierhandel zurück.[53] *Kirchhain* ordnet hingegen die Entstehung von Compliance dem medizinischen Bereich zu.[54] Der Patient sollte demnach schlichtweg die Regeln bei den Therapiemaßnahmen der Ärzte einhalten sowie sollte die Therapie entsprechende Erfolge vorweisen. Nach *Kirchhain* fand sich zudem Compliance in der weiteren Entwicklungsstufe im Aktien-, Wertpapierhandels- und Versicherungsaufsichtsrecht ein.[55] Folglich kann angenommen werden, dass der Ursprung von Compliance sowohl aus dem medizinischen Bereich wie aus dem Wirtschafts-

---

49 *Tanski*, Compliance-Management, 2023, Kap. 3.3.5, S. 48.
50 *Tanski*, Compliance-Management, 2023, Kap. 1.1.1, S. 1.
51 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 1.
52 Ebd.
53 *Bauchowitz*, Compliance Management im Gesundheitsweisen, Kap. 2, S. 17.
54 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 3.
55 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 3.

bereich stammen dürfte.

2. Juristische Grundlagen für Compliance

Es existiert kein eigenes juristisches Regelwerk zu Compliance; ebenso fehlt eine Legaldefinition in der deutschen Rechtsterminologie.[56] Eine Legaldefinition ist eine vom Gesetzgeber in einem Gesetz festgelegte Begriffsbestimmung. Diese sorgt für die Sicherheit der Rechtsanwendung und hilft dabei, die Auslegung von Gesetzen vorzubereiten.[57] Demnach legt eine Legaldefinition die Bedeutung des Begriffs für eine rechtliche Vorschrift verbindlich fest.[58] Da nun eine Legaldefinition fehlt, muss Compliance definiert werden. Compliance beinhaltet das Legalitätsprinzip sowie die Legalitätskontrolle.[59] Das Legalitätsprinzip verpflichtet zur Regelbefolgung aus den einzuhaltenden Regeln selbst.[60] Nach der Legalitätskontrolle meint Compliance, eine aktive und organisatorisch-systematische Vorsorge, Regeln zu beachten.[61] Die Europäische Kommission hat sich in einer Delegierten Verordnung mit der Definition von Compliance befasst. Delegierte Rechtsakte werden von der Europäischen Kommission erlassen, sind jedoch ohne Gesetzescharakter und dienen zur Ergänzung oder Änderung von nicht wesentlichen Rechtsakten. Nach Erwägungsgrund 29 der Delegierten Verordnung (EU) 2017/565, wird unter Compliance die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben verstanden. Allerdings bleibt hier zweifelhaft, ob eine Verpflichtung zur Einführung von Compliance besteht.

3. Verpflichtung zur Einführung eines CMS

Da kein Regelwerk zu Compliance für eine gGmbH besteht, ist zu klären, woraus eine Verpflichtung für Compliance entstehen könnte.

Verpflichtung aus dem Kodex

Im Unternehmensbereich wird neben dem IKS (internes Kontrollsystem) und dem RMS (Risikomanagement), Compliance als ein Teil von Corporate Governance gesehen. Unter Corporate Governance ist der rechtliche und faktische Ordnungsrahmen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens zu verstehen.[62] Insbesondere hinsichtlich kapitalmarktorientierter Unternehmen, wie einer AG, ist der Kodex zu erwähnen. Der Kodex beinhaltet transparente Grundsätze, Anregun-

---

56 *Müller/Fischer*, Tax Compliance, 2022, Kap.1, Rn. 20, S. 26.
57 *Barczak*, JuS 2020, 905, 906.
58 Ebd., S. 907f.
59 *Pelz*, Corporate Compliance, in: *Moosmayer/Lösler*, 2024, § 6 Rn. 59.
60 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 2.
61 Ebd.
62 *Bauchowitz*, Compliance Management im Gesundheitsweisen, Kap.2.3, S. 32.

gen und Empfehlungen für eine umsichtige Unternehmensführung.[63] Nicht kapitalmarktorientierten Gesellschaften dient dabei der Kodex zur Orientierung und als Empfehlung.[64] Demzufolge sind aus dem Kodex keine Pflichten für die Implementierung einer Compliance-Struktur abzuleiten.

Verpflichtung aus gesetzlichen Vorschriften

Eine Möglichkeit zur Verpflichtung könnte sich über die Ausstrahlungswirkung von § 130 OwiG, § 91 Abs. 2, 3 AktG auf die GmbH ergeben.[65] Dieses Rechtskonstrukt ist jedoch nicht erforderlich, denn nach § 43 Abs. 1 GmbHG wird von der Geschäftsführung in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes gefordert. Folglich schuldet die Geschäftsführung eine sorgfältige Arbeitsweise in allen Organisations- und Tätigkeitsbereichen der gGmbH. Allerdings gehören zum sorgfältigen Arbeiten nicht nur die Anwendung der betriebswirtschaftlichen bzw. qualitätsorientierten Instrumentarien, sondern auch die Einhaltung der Normen und Regeln, die sich aus dem Gemeinnützigkeitsrecht nach den §§ 52 ff. AO ergeben.

Eine Pflicht für die Implementierung eines CMS könnte zudem aus dem StarRUG (Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen) abgeleitet werden. Das StarRUG befasst sich mit der Krisenfrüherkennung und dem Krisenmanagement. Hierbei handelt es sich um ein präventives Schutzgesetz, da Zahlungsausfälle vermieden und Arbeitsplätze gesichert werden sollen. Das StaRUG müsste daher auch auf die gGmbH anwendbar sein. Nach § 1 Satz 1 StaRUG wachen die Mitglieder des zur Geschäftsführung berufenen Organs einer juristischen Person (Geschäftsleiter) fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden könnten. Die gGmbH ist eine juristische Person, folglich ist das StaRUG anwendbar. Die Geschäftsführung muss jedoch nach § 6 Abs. 1 Satz 1 GmbHG stets über die Geschäftsentwicklung im Bilde sein. Diese Forderung wird auch durch die Entscheidung des BGH[66] verstärkt. Nach § 1 Satz 2 StaRUG sind von der Geschäftsleitung geeignete Gegenmaßnahmen zu ergreifen, sofern Entwicklungen erkannt werden, die den Fortbestand der gGmbH gefährden könnten. Dies sind z.B. Verstöße gegen die tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 AO bzw. der Rückgang des Spendenaufkommens für den ideellen Bereich oder ein Patientenrückgang wegen Qua-

[63] *Bauchowitz*, Compliance Management im Gesundheitsweisen, Kap.2.3, S. 32.
[64] DCGK 2022, S. 3.
[65] *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: *Bungartz*/Kahle, 2023, § 3, Rn. 87.
[66] BGH Urteil vom 23.7.2024 – II ZR 206/22, NJW 2024, 3138, Rn. 75.

litätsdefiziten in der pflegerischen Versorgung. Damit verbunden sind vor allem Risiken im Bereich der Steuerbegünstigung sowie Liquiditätsprobleme. Demzufolge könnten Zahlungsverpflichtungen, z.B. Gehälter, Steuern, Sozialabgaben, nicht mehr bedient werden. Die Geschäftsführung wäre zur unverzüglichen Berichterstattung an die Überwachungsorgane, gemeint ist hier der Aufsichts- oder Beirat, verpflichtet.[67] Gäbe es daher diese Organe nicht, müsste an die Gesell–schafterversammlung berichtet werden. Mit einem wirksamen IKS und CMS könnte somit der Vorgabe des StaRUG entsprochen werden.

Eine Pflicht für ein CMS könnte sich zudem aus § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 OwiG (Ordnungswidrigkeitengesetz) und § 130 Abs. 1 Satz 1 OwiG eröffnen. Ziel der Norm ist hier die Verhinderung von straf- und bußgeldbewehrten Pflichtverstößen durch die Beschäftigten.[68] Zwar stellt das OWiG auf eine Inhaberschaft ab, jedoch werden der juristischen Person die Handlungen der Organe und Vertreter als Inhaber zugerechnet.[69] Folglich ist die Geschäftsführung einer gGmbH verpflichtet, erforderliche Aufsichtsmaßnahmen vorzunehmen, um in der gGmbH Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern. Demnach ist hier zwar kein CMS geschuldet, jedoch sind von der Geschäftsführung Maßnahmen zu treffen, um Pflichtverletzungen durch Beschäftigte im Vorfeld zu unterbinden. Um Maßnahmen treffen zu können, bedarf es aber einer übersichtlichen Legalitätsstruktur. Ferner könnte eine Pflicht für ein CMS aus § 30 OwiG abgeleitet werden. Eine fehlende steuernde Kontrollfunktion in der gGmbH könnte demzufolge zu einer Unternehmensgeldbuße nach § 30 OWiG führen.[70] Sofern daher ein CMS in der gGmbH eingerichtet ist, könnte in Strafsachen bei der Bußgeldbemessung nach § 30 OWiG das Bußgeld gemildert bzw. vermieden werden.[71]

Verpflichtung aus der Rechtsprechung

Spätestens seit dem Siemens/Neubürger-Urteil, sowie der Entscheidung des OLG Nürnberg[72], wurde deutlich, wie wichtig die Schaffung einer Compliance-Struktur in einer gGmbH ist. Das OLG Nürnberg sieht eine Pflichtverletzung der Geschäftsführung, da Compliance-Strukturen im Betrieb fehlten.[73] Das Gericht nahm somit eine Schadenshaftung nach § 43 Abs. 2 GmbHG an, da die Geschäftsführung die Schaffung einer Unternehmensorganisation für schadensträchtige Tätigkeiten, die

---

67 *Mock*, in: BeckOK StaRUG, § 1 Rn. 59, beck-online.
68 *Tanski*, Compliance-Management, 2023, Kap. 2.1.4, S. 16.
69 *Graf*, in: BeckOK OWiG, § 130 Rn. 36, beck-online.
70 *Hindersmann/Nöcker*, Tax Compliance, 2023, Kap. 3.5, S. 31.
71 *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: *Bungartz/*Kahle, 2023, § 3 Rn. 66.
72 OLG Nürnberg, Endurteil vom 30.3.2022 – 12 U 1520/19, NZG 2022, 1058 ff.
73 OLG Nürnberg, Endurteil vom 30.3.2022 – 12 U 1520/19, NZG 2022, 1063, Rn. 102.

eine Wahrung des Vier-Augen-Prinzips erfordern, nicht vorhielt. Dem beklagten Geschäftsführer waren in dem Streitfall die hohen Forderungsbestände bekannt, jedoch unternahm er nichts dagegen.[74] Folglich sei diese Obliegenheitsverletzung mit einer Compliance-Struktur vermeidbar gewesen. Ferner könnte die Verpflichtung, ein CMS einzuführen, aus höchstrichterlichen Urteilen abgeleitet werden.[75] So entschied etwa Im Panzerhaubitzen-Urteil[76] der BGH, dass sich ein CMS bußgeldmindernd auswirkt. In diesem Fall ging es um Bestechung beim Kauf von Panzerhaubitzen in der Rüstungsindustrie.

Verpflichtung aus Qualitätsvorgaben

Compliance kann für den Pflegedienst nicht auf wirtschaftliche, rechtliche bzw. steuerrechtliche Vorgaben begrenzt werden. In der ambulanten Pflege dominieren die Qualitätsvorgaben im Sinne der §§ 112 Abs. 2, 113 SGB XI. Die gGmbH ist nach § 112 Abs. 2 SGB XI verpflichtet, Maßnahmen der Qualitätssicherung sowie ein Qualitätsmanagement einzuführen. Nach § 112 Abs. 1 SGB XI sind die Träger für die Qualität der Leistungen ihrer Einrichtungen einschließlich der Sicherung und Weiterentwicklung der Pflegequalität verantwortlich. Folglich ist aus diesen rechtlichen Vorgaben eine Legalitätsverpflichtung abzuleiten.

Infolgedessen besteht in der Gesamtschau nach § 43 Abs. 1 GmbHG, § 1 StaRUG, §§ 9, 30 OWiG, § 112 Abs. 2 SGB XI und der Rechtsprechung eine Verpflichtung für die Geschäftsführung ein wirksames CMS in der gGmbH zu installieren.

4. Funktionen von Compliance

Compliance kann in eine Schutzfunktion, Qualitätssicherungs- und Innovationsfunktion, Überwachungsfunktion und Marketingfunktion gegliedert werden.[77]

Compliance als Schutzfunktion

Compliance könnte zum Schutz des Erhalts der Gemeinnützigkeit beitragen. Bei Verstößen gegen die tatsächliche Geschäftsführung nach § 59 AO kann die Steuerbegünstigung rückwirkend vom FA im Sinne eines rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 2 AO durch Verwaltungsakt nach § 118 Satz 1 AO entzogen werden. Die Nichteinhaltung der Voraussetzungen für die steuerbegünstigten Zwecke könnte z. B. ein unbestimmter Satzungszweck, eine Mittelfehlverwendung,

---

[74] OLG Nürnberg, Endurteil vom 30.3.2022 – 12 U 1520/19, NZG 2022, 1062, Rn. 89.
[75] *Rack*, Compliance-Berater 11/2021, Mehr Rechtssicherheit für Vorstände durch die neue DIN ISO 37301, S. 401–452.
[76] BGH, Urteil vom 9.5.2017 – 1 StR 265/16 (LG München I), BeckRS 2017, 114578, Rn. 118.
[77] *Moosmayer/Lösler*, Corporate Compliance, 2024, § 1 Rn. 12.

eine unzulässige Drittbegünstigung oder Verstöße gegen die Rechtsordnung umfassen. Dies hätte aber erhebliche negative steuerliche Auswirkungen für die gGmbH. Jahresüberschüsse müssten nachversteuert, Spenden dürften für den ideellen Bereich nicht mehr angenommen werden. Bei ungenügender Liquidität könnte zudem die Zahlungsunfähigkeit nach § 17 Abs. 2 InsO (Insolvenzordnung) eintreten. Die Folge wäre u.a. ein erheblicher Reputationsschaden. Allerdings geht das FA z.B. in AEAO Tz. 2.6 zu § 153 AO davon aus, dass ein wirksames steuerliches IKS jedenfalls ein Indiz sei, dass Pflichtverletzungen in steuerlicher Hinsicht weder vorsätzlich noch fahrlässig begangen worden sind.[78]

Compliance könnte ferner als finanzieller Schutz für die Organe der gGmbH und der Beschäftigten dienen. Ein CMS könnte sich bei der Zumessung von Geldbußen nach einem Urteil des 1. Strafsenats des BGH[79] als bußgeldmildernd erweisen. Nach § 130 Abs. 1 Satz 1 OWiG könnte ein CMS entlastend wirken, wodurch sich die Geschäftsführung exculpieren könnte. Für die Bemessung der Geldbuße ist insbesondere von Bedeutung, inwieweit das Unternehmen der Pflicht, Rechtsverletzungen zu unterbinden, genügt, d. h. ein effizientes Compliance-Management installiert hat, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt ist. Bußgeldmildernd wäre es hier, wenn in Folge des Strafverfahrens betriebsinterne Abläufe so gestalten werden, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden.[80] Mit einem wirksamen CMS käme die Geschäftsführung dieser Beweislast nach.

Das Thema Compliance könnte für den Abschluss einer D&O-Versicherung (Directors-and-Officers) für die Organe der gGmbH unterstützend wirkend. Bei einer D&O-Versicherung handelt es sich um eine Haftpflichtversicherung nach § 100 VVG, die zwischen der gGmbH und der Versicherungsgesellschaft vertraglich abgeschlossen wird. Versichertes Risiko sind hier etwa Vermögensschäden, die von der Geschäftsführung gegenüber der Gesellschaft oder Dritten, verursacht werden. Ein wirksames CMS vermeidet nun die Inanspruchnahme der D&O-Versicherung, da ein Ziel des CMS, die Vermeidung eines Schadenseintritts wäre. Eine gesetzliche Pflicht zum Abschluss der Versicherung besteht hingegen nicht.

---

78 *Hindersmann/Nöcker*, Tax Compliance, 2023, Kap. 1, S. 17.
79 BGH, Urteil vom 9.5.2017 – 1 StR 265/16, NZWiSt 2018, 379.
80 *Hugger/Pasewaldt*, Berücksichtigung eines CMS bei der Bußgeldbemessung, NZWiSt 2018, S. 388–392.

Compliance als Qualitätsmerkmal für Beschäftigte

Die Schaffung einer Compliance-Struktur hätte positive Auswirkungen auf die Motivation und Arbeitsmoral der Beschäftigten. Bei Non-Compliance durch einzelne Beschäftigte könnten sich jedoch Mitarbeitende, die sich regelkonform verhalten, benachteiligt fühlen. Dies wäre der Fall, wenn Pflegepersonal Geldzahlungen von Patienten annimmt und stattdessen erbrachte Pflegeleistungen nicht abrechnet. Folglich würde eine gleichbehandelnde Compliance-Kultur eine motivierende Arbeitsatmosphäre fördern und als Qualitätsmerkmal für die Beschäftigten dienen.

Compliance als Innovationsfunktion

Das Thema Klimawandel wurde in der DIN ISO 37301/A1- 2024 in das Kapitel 4.1. eingefügt. Der Klimaschutz umfasst den Klimawandel, da es wegen des Klimawandels des Klimaschutzes bedarf. Der Klimaschutz erfordert demzufolge innovative, klimabezogene Maßnahmen. Darunter fallen etwa der CO_2-Abbau, die Verbesserung der Energieeffizienz und die Förderung erneuerbarer Energien. Demzufolge muss sich auch die gGmbH entscheiden, ob der Klimawandel ein Thema ist.[81] Sollte daher der Klimawandel ein Thema für die gGmbH darstellen, wäre als gemeinnütziger Zweck der Klimaschutz nach § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO heranzuziehen. Die umzusetzenden klimabezogenen Maßnahmen wären jedoch wiederum mit der Einhaltung von Regeln und Risiken verbunden.

Compliance als Überwachungsfunktion

Die Regeleinhaltung in der gGmbH ergäbe sich für die Geschäftsführung aus der Legalitätsverpflichtung[82] nach § 43 GmbHG i.V.m. § 112 Abs. 1 Satz 1 SGB XI. Für die PDL könnte demnach eine Verpflichtung aus der ständigen Verantwortung nach § 71 Abs. 1 SGB XI bei der Pflege von Pflegebedürftigen resultieren. Um die Einhaltung der Pflichten auf die Regelkonformität zu prüfen, wäre allerdings eine Legalitätskontrolle erforderlich. Infolgedessen träfe die Geschäftsführung der gGmbH sowie die PDL die Verantwortung, regelmäßige Kontrollen der Pflichteneinhaltung bei der Mitarbeiterschaft durchzuführen.

Compliance als Marketingfunktion

Eine gemeinnützige Einrichtung benötigt Spenden zur Finanzierung des ideellen Zwecks.[83] Bei der Überlegung, ein Spendensiegel nach den Vorgaben des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) durch die gGmbH einzuführen,

---

[81] DIN ISO 37301/A1, 2024, CMS, S. 4.
[82] *Theusinger/Jung*, in: MAH GmbHR, 2023, § 24 Rn. 8.
[83] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 7 Rn. 1.

könnte daher der Hinweis auf ein CMS vorteilhaft sein. Ein Spendensiegel bestätigt einen sorgfältigen Umgang mit Spenden. Das Spendensiegel bzw. ein CMS, könnte die Erlangung ökonomischer Vorteile unterstützen. Vor dem Abschluss eines Darlehensvertrags nach § 488 Abs. 1 BGB prüft der Darlehensgeber die Bonität der Gesellschaft. Die Bonität drückt die Rückzahlungsintensität einer Zahlungsverpflichtung aus. Der Hinweis auf ein CMS könnte demzufolge zu einer positiven Kreditentscheidung beitragen.[84] Schließlich muss der Kreditgeber auch Compliance-Vorgaben nach § 25a Abs. 1 KWG einhalten. Analog könnte diese These auf Fördermittelgeber, wie die Stiftung Deutsches Hilfswerk zutreffen. Für die Projektförderung eines Neubaus mit Fördermitteln, könnte sich somit ein CMS positiv auf eine Fördermittelzusage auswirken.

Compliance zur Verhinderung von Reputationsschäden

Bei einem Reputationsschaden handelt es sich um die Schädigung des guten Rufs des Pflegedienstes sowie seiner Organe. Demnach kann die Verbreitung von Non-Compliance über die Medien, negative Auswirkungen in der Öffentlichkeit haben. Zudem besteht die latente Gefahr, dass Kreditinstitute Kreditlinien kürzen oder gar kündigen. Es könnte auch zur Unruhe bei den Beschäftigten führen. Bei einem Negativimage würden es sich interessierte Bewerber daher überlegen, den Dienstvertrag nach § 611 BGB zu unterschreiben. Ebenso könnten auch Kunden bzw. Spendenwillige abspringen, da das gemeinsame Vertrauensverhältnis aufgrund der Negativschlagzeilen gestört wäre.

Zwischenergebnis:

Da Compliance nicht statisch, sondern dynamisch anzusehen ist, kann die erfolgte Aufzählung nicht abschließend sein. Compliance wächst daher mit dem Betrieb und dem Dienstleistungsportfolio.

IV. Compliance Management System (CMS)

Ein CMS wäre eine visuelle Gedankenstütze mit verschiedenen Instrumenten, die dazu geeignet ist, Regelverstöße zu vermeiden bzw. zu minimieren.[85] Um ein CMS wirksam in einer gGmbH zu implementieren, ist es jedoch sinnvoll, sich zuerst mit verschiedenen Standards für ein CMS auseinanderzusetzen. Entscheidungsträger wäre hier die Geschäftsführung, da es sich um das operative Geschäft handelt. Es wäre darauf zu achten, dass der Standard für ein CMS mit den

[84] *Theusinger/Jung*, in: MAH GmbHR, 2023, § 24 Rn. 5.
[85] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 25.

Erfordernissen der gGmbH harmoniert. Sinnvoll wäre es daher, zertifizierungsfähige Standards einzusetzen. Ein Zertifikat wäre dann der Nachweis von einer externen akkreditierten Organisation, ob ein CMS auch tatsächlich gelebt wird.

In der Folge werden drei mögliche Standards zur Implementierung eines CMS in einer gGmbH vorgestellt, die die sieben Grundelemente eines CMS enthalten.[86]

1. Sieben Grundelemente eines CMS

Für ein wirkungsvolles CMS bedarf es folgender sieben Grundelemente, die in Wechselwirkung miteinander agieren und in die Betriebsorganisation integriert sind.[87]

Grundelemente eines CMS in Anlehnung an IDW PS 980.

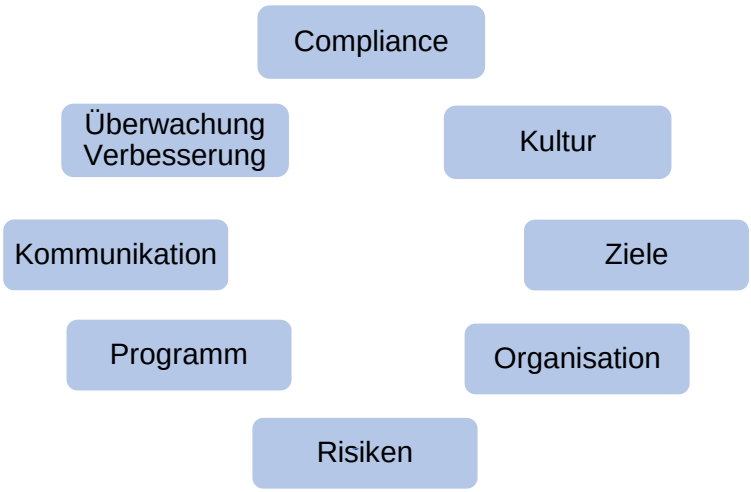

Abbildung 1.[88]

2. Standards für ein CMS

IDW PS 980:2011

Der Prüfungsstandard IDW PS 980:2011, entstammt aus der Erarbeitung des Instituts für Wirtschaftsprüfer Deutschland e.V. (eingetragener Verein). Am 11.03.2011 trat der IDW PS 980:2011 in Kraft und beschreibt eine Methodik zur Prüfung, um eine hinreichende Sicherheit mit Bezug zu internationalen Rahmen-

[86] *Naucke/Corell*, 2023, Der neue Compliance Prüfungsstandard IDW PS 980, Kap. 3, S. 15.
[87] *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: Bungartz/Kahle, 2023, § 4 Rn. 14.
[88] *Naucke/Corell*, Der neue Compliance Prüfungsstandard IDW PS 980, 2023, Kap. 3, S. 15.

werken, wie z. B. von COSO ERM, zu erlangen.[89] Für die Ausgestaltung eines CMS kann der Standard IDW PS 980 als Orientierungshilfe dienen.[90] Bei diesem Standard handelt es sich um keine Rechtsnorm.[91] Eine Verbindlichkeit des Prüfungsstandards besteht folglich nur für Mitglieder des IDW, jedoch nicht für Nichtmitglieder.[92] Für Nichtmitglieder des IDW stellt daher der Standard nur eine Empfehlung dar.[93] Der Standard IDW PS 980 ist somit ein Prüfungsstandard, aber kein Einrichtungsstandard, wie die DIN ISO 37301:2021-11. Da ein Prüfungsstandard konkrete Vorgaben für einen Prüfungsablauf festlegt, ist dieser nach den Vorgaben der Wirtschaftsprüfer zertifizierungsfähig.[94]

COSO ERM Standard

Das Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, abgekürzt COSO, wurde 1985 von einem privatwirtschaftlichen Interessensverband gegründet.[95] Seither setzt sich COSO für die Verbesserung des internen Kontrollsystems, des RMS sowie für die Prävention von Fraud (Betrug) ein.[96] Der COSO-Standard konnte sich weltweit als Referenz für interne Kontrollsysteme behaupten.[97] Dieser Standard ist hauptsächlich auf die Implementierung interner Kontrollsysteme ausgelegt. Das 2013 vorgestellte COSO-Modell „Internal Control – Integrated Framework“ sieht Compliance schwerpunktmäßig als einen Teil des Risikomanagement an.[98] Das COSO ERM (COSO Enterprise-Risk-Management-Rahmenwerk) wurde im Jahr 2020 eingeführt und soll als Anleitung für die Identifizierung, Bewertung und das Management von Compliance-Risiken dienen.[99] Der COSO-Standard ist allerdings kein Einrichtungsstandard und wie der Standard nach IDW PS 980 nur nach Prüfungsnormen zertifizierungsfähig.

DIN ISO 37301:2021-11 - 37301/A1:2024-10

Das DIN e.V. (Deutsches Institut für Normung) vertritt die deutschen Interessen auf ISO-Ebene. Hinter ISO verbirgt sich die Internationale Organisation für Normung. Die DIN ISO 37301:2021-11 „CMS-Anforderungen mit Leitlinien“ wurde im Jahr 2021 in Kraft gesetzt und ersetzt die DIN ISO 19600.[100] Im Oktober 2024

---

89 *Sayar*, Berichterstattung zu und Prüfung von Compliance-Management-Systemen, 2022, S. 78.
90 *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 37.
91 Ebd.
92 Ebd.
93 *Schulz/Galster*, in: BHS, Compliance Officer, 2024, § 3 Rn. 37.
94 *Naucke/Corell*, Der neue Compliance Prüfungsstandard IDW PS 980, 2023, Kap. 12, S. 47.
95 *Sayar*, Berichterstattung zu und Prüfung von Compliance-Management-Systemen, 2022, S. 48.
96 Ebd.
97 *Sayar*, Berichterstattung zu und Prüfung von Compliance-Management-Systemen, 2022, S. 48.
98 *Tanski*, Compliance-Management, 2023, Kap 2.2.2., S. 22 f.
99 *Tanski*, Compliance-Management, 2023, Kap 2.2.2., S. 24.
100 DIN ISO 37301, 2022, CMS, S. 1.

erfolgte zur DIN ISO 37301:2021-11 eine Ergänzung mit dem Zusatz A 1:2024-10.[101] Im Gegensatz zur DIN 19600 beinhaltet die neue DIN ISO 37301 einen übersichtlichen und detaillierten Leitfaden für die Konzeption und Einführung eines CMS.[102] Demzufolge wird ein CMS zertifizierungsfähig, sofern dieses in der Version DIN ISO 37301 ausgestaltet ist.[103] Die DIN ISO 37301 besteht aus zehn Kapiteln[104], wobei die Norm zwischen Soll- und Muss-Vorgaben unterscheidet.[105] Demnach beschreiben die einzelnen Kapitel die erforderlichen Maßnahmen, die für ein CMS von der Geschäftsführung verbindlich umzusetzen sind. *Rack* sieht in der DIN die kodifizierte Rechtsprechung.[106] *Fissenewert* bezeichnete bereits die ersetzte DIN 19600 als maßgeschneiderte Lösung für den Mittelstand.[107] Sollte sich daher das Management der gGmbH bei der Implementierung eines CMS für die DIN ISO 37301 entscheiden, sind alle Muss-Vorgaben dieses Standards vollständig zu erfüllen.[108] Dann wäre auch an eine Zertifizierung durch eine akkreditierte Zertifizierungsstelle denkbar. Da sich dieser Standard zudem für alle Arten von Organisationen eignet, wäre dies auch für eine gemeinnützige Körperschaft denkbar.[109] Das 1. Kapitel der Norm regelt den Anwendungsbereich des Standards. Der Anwendungsbereich der DIN ISO 37301 müsste demnach für eine gGmbH eröffnet sein. Der Anwendungsbereich erstreckt sich dabei sowohl auf wirtschaftliche Unternehmen und gemeinnützige Organisationen.[110] Das Kapitel 3.1 der DIN ISO 37301 definiert eine Organisation als Gesellschaft. Eine gGmbH ist eine Gesellschaft. Folglich wäre der Standard auf die gGmbH anwendbar.

V. Implementierung nach der DIN ISO 37301

Grundsätzlich wäre es zweckmäßig, das CMS mit der Gründung der gGmbH einzuführen, sodass das CMS mit dem Pflegedienst wachsen könnte. Allerdings wäre dann vor der Einführung des CMS ein bestehender Betriebsrat nach § 1 Abs. 1 BetrVG (Betriebsverfassungsgesetz) einzubinden. Dazu müsste die Installation eines CMS nach § 87 Abs. 1 Nr. 6 BetrVG mitbestimmungspflichtig sein. Eine Mitbestimmung läge vor, wenn das CMS eine technische Einrichtung darstellt, die das Verhalten von Arbeitnehmern überwacht. Ein CMS wird über Software-Komponenten bzw. Datenbanken innerhalb einer IT-Struktur betrieben.

---

101 DIN ISO 37301/A1, 2024, CMS, S.4.
102 *Schulz/Galster*, in: BHS, Compliance Officer, 2024, § 3 Rn. 40.
103 Ebd.
104 DIN ISO 37301, 2022, CMS, Inhalt, S. 2 f.
105 DIN ISO 37301, 2022, CMS, Einleitung, S. 9.
106 *Rack*, Compliance-Berater 11/2021, Mehr Rechtssicherheit für Vorstände durch die neue DIN ISO 37301, S. 401–452.
107 *Fissenewert*, Compliance für den Mittelstand, 2018, S. 51 Rn. 167.
108 *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301:2021, S. 37.
109 *Tanski*, Compliance-Management, 2023, Kap. 2.2.3, S. 24.
110 DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 1, S. 10.

Folglich würde es sich um eine technische Einrichtung handeln. Eine Überwachung des Verhaltens von Beschäftigten wäre z.B. bei einer Fehlererfassung im Prozess des Fehlermanagements der Fall. Fehler könnten durch Verhaltensweisen von Mitarbeitenden entstehen. Auf eine tatsächliche Überwachung käme es hingegen laut BAG[111] (Bundesarbeitsgericht) nicht an. Demzufolge wäre daher das CMS mitbestimmungspflichtig. Die betriebliche Mitbestimmung wäre übrigens ein Thema für die Risikoerfassung im Personalbereich, um Risiken bei der Beurteilung des Einbezugs des Betriebsrats auszuschließen. Da Compliance eng mit der Kommunikation[112] verknüpft ist, wäre es demnach nur folgerichtig, wenn die Geschäftsführung die Mitarbeiterschaft zusammen mit dem Betriebsrat zeitig über die Einführung des CMS unterrichtet. Zudem wäre es sinnvoll, eine Projektgruppe zu installieren, die eine Implementierung des CMS in allen Phasen begleitet, die Konzeption und Compliance-Instrumentarien dokumentiert und in einem Projektzeitenplan die Terminsteuerung überwacht.[113] Zu beachten ist jedoch hierbei, dass die verpflichtenden Bedingungen für das CMS nach der P/D/C/A-Methode umzusetzen wären. Diese Methode beschreibt die Planung, Durchführung, Prüfung und Handlung der Umsetzungsprozesse des CMS.[114] Die Geschäftsführung hätte somit stets den jeweiligen Umsetzungsprozess des CMS im Fokus.

1. Anwendungsbereich des Standards

Die DIN ISO 37301 wäre auf die gGmbH anwendbar. Nach *Scherer* reflektieren Standards unter Umständen den Stand der Wissenschaft und Praxis.[115] Da passt es gut, dass der Standard mit weiteren Managementsystemen, wie z.B. dem Qualitätsmanagement nach der DIN ISO 9001:2015, dem Risikomanagement nach der ISO 31000:2018 oder dem Whistleblowing-Managementsystem im Sinne der ISO 3700:2021 verknüpft werden könnte.[116] Infolgedessen könnte die Einbindung der Systeme wertvolle Ressourcen, wie Arbeitszeit oder finanzielle Aufwendungen bei der Einführung des CMS sparen. Ein bestehender Prüfungsstandard wie der IDW PS 980, könnte sogar auf den Standard DIN ISO 37301 erweitert werden.[117]

2. Normative Verweisungen

Der Standard könnte auf Richtlinien, Verordnungen, höchstrichterliche Urteile oder

---

[111] BAG Beschluss v. 16.7.2024 – 1 ABR 16/23, NZA 2024, 1654, 1657, Rn. 37.
[112] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 7.4, S. 24.
[113] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 27.
[114] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 30.
[115] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 46.
[116] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 36.
[117] *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: *Bungartz/Kahle*, 2023, § 4 Rn. 15.

Gesetze verweisen; allerdings verweist die DIN ISO 37301 im gesamten Standard auf keine Rechtsnormen.[118] Daraus kann abgeleitet werden, dass keine Rechtsnormen zur DIN ISO 37301 heranzuziehen wären, um ein wirksames CMS einzurichten.[119] Folglich wäre für die Ergebnisqualität nur die Einhaltung der Muss-Bestimmungen und die Orientierung nach dem P/D/C/A-Verfahren maßgeblich.

3. Begriffe

Unter Kapitel 3 gibt der Standard einheitliche Begriffsdefinitionen vor. Dies ist insofern vorteilhaft, da Begriffe verbindlich feststehen und nicht von den Anwendern auszulegen sind. Auditoren, Geschäftsführung, der CO, Mitarbeitende und weitere Beteiligte, wie Steuerberater oder Gesellschafter, können daher bei der Begriffsverwendung von einheitlichen Maßstäben ausgehen. Zu beachten ist jedoch, dass jede Person in der gGmbH, die für ihren Verantwortungsbereich bedeutsamen Definitionen in Handbüchern, Richtlinien, Prozessbeschreibungen und Betriebsregelungen nicht nur kennt, sondern auch versteht,[120] wodurch Missverständnisse ausgeschlossen werden sollen. Der Standard definiert in Kapitel 3.3 z. B. die oberste Leitung als Person oder Personengruppe, die eine Organisation (3.1) auf der obersten Ebene führt und steuert. Demnach ist die oberste Leitung die Geschäftsführung. Unter einer Organisation ist die gGmbH zu verstehen.[121] Kapitel 3.7 definiert ein Risiko als eine Auswirkung von Ungewissheit auf Ziele.[122] Bezieht sich daher eine Formulierung auf den Begriff Anforderung, wird ein Standard als zertifizierungsfähig ausgewiesen.[123] Für die weiteren Definitionen wird auf Kapitel 3 der DIN ISO 37301 verwiesen.

4. Kontext der Organisation

In diesem Kapitel werden nun die Unternehmensanalyse, die Komponenten und der Anwendungsbereich des CMS beleuchtet. Neu ist dabei die Ergänzung des Standards um den Klimaschutz in Kapitel 4.1, sofern sich die Organisation dafür entscheiden würde. Ein CMS baut sich auf der Grundstruktur der gGmbH auf. Demzufolge müssen die Akteure den gemeinnützigen Pflegedienst von Grund auf kennen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine Ersteinführung des CMS handelt oder um eine Erweiterung des Standards IDW PS 980. Dabei sind zudem die Erfordernisse und Erwartungen z. B. der Gesellschafter, Mitarbeitende, Kun-

[118] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 1–7, S. 4–53.
[119] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 45.
[120] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 59.
[121] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 3.1, S. 10.
[122] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 3.7, S. 11.
[123] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 35.

den, Lieferanten, Kostenträger sowie Behörden usw. zu beachten.[124] Ein wichtiges Merkmal ist darüber hinaus die Analyse des Betriebs. Zu analysieren wären hier etwa die Schwächen, Stärken, Chancen, Gefahren und Risiken.[125] Entscheidend wäre dabei vor allem die Bestandsaufnahme der Betriebsorganisation. Hier würde sich etwa die Frage stellen, ob die Satzung aktuell ist, ob Regelungen zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen bestehen, Stellenbeschreibungen, Vollmachten usw. vorliegen oder die Kompetenzbereiche für die Mitarbeiterschaft festgelegt sind.[126] Die Pflicht zur Analyse könnte sich z. B. aus § 1 StarUG ableiten lassen. Demnach muss die Geschäftsführung jederzeit über die rechtliche, wirtschaftliche und finanzielle Lage des Pflegedienstes informiert sein. Demnach wären hier ständig die BWA, die Auslastungsquote sowie nach § 66 Abs. 3 AO die Zweidrittelquote der Leistungserbringung für die hilfsbedürftigen Personen nach § 53 Satz 1 Nr. 1. AO und die Liquiditätsplanung zu bewerten. Dies wären aber ebenso die Obliegenheitspflichten, die sich aus § 43 Abs. 1 GmbHG ergeben. Das finanzielle Risiko könnte sich dann z. B. bei der Einrichtung eines CMS verschärfen, da nach Kapitel Nr. 7.1 der DIN ISO 37301 die Geschäftsführung die finanziellen Mittel und Ressourcen für die Implementierung des CMS bereitstellen muss.[127] Zusätzlich verweist § 289 Abs. 1 Satz 3 u. Abs. 2 HGB auf eine Risikoanalyse. Im Lagebericht zum Jahresabschluss wären daher die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern. In der Folge wäre die Identifikation der Risikobereiche der gGmbH erforderlich. Nach *Scherer* seien damit für den Analyseprozess die Unternehmensanalyse, Umfeldanalyse sowie die Wesentlichkeitsanalyse maßgeblich.[128]

Unternehmensanalyse

Bei der Unternehmensanalyse wird von der Geschäftsführung eine Beschreibung des Pflegebetriebs erstellt.[129] Hilfreich könnte hier etwa sein, die gGmbH in die verschiedenen Organisationseinheiten, wie Aufsichtsrat, Gesellschafterbereich, Geschäftsführung, CO, PDL, Betriebsrat, Pflegebereich, Personal, Verwaltung, Organisation, Rechtswesen, Vertragswesen, Rechnungswesen, Zahlungsverkehr, IT, Datenschutz, Leistungsportfolio, Technik, Fuhrpark und externe Dienstleister aufzugliedern. Diese Bereiche wären dann wieder zu untergliedern in Sach-

[124] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 65.
[125] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 63.
[126] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 75.
[127] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 7.1, S. 22.
[128] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 66 f.
[129] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 66.

bereiche, wie z. B. Gesellschafts- und Satzungsbereich, steuerbegünstigte Zwecke, CMS, IKS, QM, Fehlerkultur, interne Richtlinien usw.

Umfeldanalyse

Die Umfeldanalyse betrachtet die gemeinnützige Ausrichtung der gGmbH, den Pflegemarkt, die Wettbewerber, die Marktchancen sowie die rechtlich-politischen Auswirkungen und zukünftige Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht bzw. auf dem Pflegesektor.[130] Nach *Scherer* sei es das Ziel, in den Schutz der Business Judgement Rule zu gelangen.[131] Nach der Business Judgement Rule, die aus § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG entstammt, liege demnach keine Pflichtverletzung vor, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Gesellschaft zu handeln.[132] Über die Ausstrahlungswirkung, könnte die Business Judgement Rule für die Geschäftsführung der gGmbH zutreffen und im Rahmen von betrieblichen Entscheidungen entlastend wirken.

Wesentlichkeitsanalyse

Bei der Wesentlichkeitsanalyse liegt der Schwerpunkt bei ökonomischen, ökologischen und gesellschaftlichen Themen, die für die gGmbH und z. B. dem Gesellschaftergremium von Interesse sind.[133] Ein Widerspruch zur gemeinnützigen Ausrichtung der Gesellschaft hinsichtlich einer ökonomischen Fragestellung besteht hier nicht, da ein wirtschaftlicher Zweckbetrieb, als eine der vier Sphären der Gemeinnützigkeit, zulässig wäre. In ökologischer Hinsicht darf daher auf die Ergänzung des Standards in Kapitel 4.1 verwiesen werden, wo die gGmbH entscheiden muss, ob Klimaschutz ein Thema ist. Nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO ist jedenfalls eine ökologische Ausrichtung eng mit dem Umweltschutz und Klimaschutz zu sehen und würde demnach die Allgemeinheit gemeinnützig fördern.

Nach Abschluss der Analysen wäre zudem der Anwendungsbereich des CMS zu bestimmen.[134] Hierbei ist zu klären, welche betrieblichen Organisationsbereiche, Niederlassungen oder Abteilungen usw., das CMS umfassen soll. Im Hinblick auf die Sorgfaltsverpflichtung nach § 43 Abs. 1 GmbHG wäre es wohl widersprüchlich, Teile der gGmbH, wie z. B. einen Zweckbetrieb nach § 65 AO, aus dem CMS auszugliedern und sollte tunlichst vermieden werden. Der Aufbau des CMS wird in

[130] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 66.
[131] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 67.
[132] *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: *Bungartz/Kahle*, 2023, § 3 Rn. 17.
[133] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 67.
[134] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 4.3, S. 15.

Kapitel 4.4 beschrieben. Da die DIN 37301 multifunktional ausgerichtet ist, wäre es daher nur folgerichtig, ein bestehendes IKS, RMS, Tax-CMS und das QM in das CMS zu integrieren. *Scherer* sieht daher Compliance als zwingenden Rahmen für alle sich im Betrieb befindlichen Management-Systeme.[135]

In Kapitel 4.5 wird die Identifizierung der rechtlichen Compliance-Verpflichtungen gefordert. Dies beinhaltet auch neue oder geänderte Pflichten. Neue Anforderungen könnten sich z. B. aus einer Änderung der Gesellschaftssatzung, Änderungen bei den steuerbegünstigten Zwecken nach § 52 ff. AO bzw. aus der Rechtsprechung, BMF-Schreiben, Anwendungserlasse bzw. aus der Aufnahme neuer steuerbegünstigten Zwecke ergeben. Zur Feststellung, welche gesetzlichen Bestimmungen zutreffen und einzuhalten sind, bietet sich die Aufstellung eines Rechtskatasters an.[136] In dem Kataster könnten alle Normen und Gesetze gesammelt werden, mit denen die gGmbH konfrontiert ist. Ausgehend von der Satzung, internen Richtlinien, dem GmbHG und den Steuergesetzen könnten so alle in Frage kommenden Rechtsvorschriften thematisch gesammelt werden. Die Rechtsbereiche könnten sich dann anhand der Normenhierarchie orientieren. Die Normenhierarchie beschreibt in der Rechtswissenschaft das Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen den Rechtsnormen. Nach der Kollisionsregel *lex superior derogat legi inferiori* hat demnach eine in der Hierarchie höherstehende Norm Vorrang vor einer nachrangigen Norm.[137]

Weiter wäre es erforderlich, die Risiken der gGmbH zu identifizieren. *Scherer* empfiehlt, mit den risikoreichsten Verpflichtungen der gGmbH zu beginnen.[138] Die wichtigsten Risiken der gGmbH sind neben den Risiken aus dem Organisations- und Pflegebetrieb, in den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 Abs. 1 AO festzustellen. Treten in einer gGmbH Verstöße gegen Rechtsnormen auf, wird von Non-Compliance gesprochen. Hierbei handelt es sich daher um regelwidriges Verhalten der Gesellschaftsorgane bzw. der Beschäftigten. Handeln nun Organe der gGmbH rechtswidrig, könnte dies in der Rechtsfolge zu Schadensersatz, strafrechtlichen Konsequenzen, Aberkennung der Gemeinnützigkeit bzw. arbeitsrechtlichen Sanktionen führen.

---

[135] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 63.
[136] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 93.
[137] *Koenig*, in: *Koenig*, BeckOK AO, § 4 Rn. 96.
[138] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 93.

a) Risiken aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

Wie risikoreich es ist, wenn die Satzung nicht mehr den Voraussetzungen nach § 60 Abs. 1 Satz 2 AO entspricht, zeigt das Urteil[139] des FG (Finanzgericht) Sachsen-Anhalt auf. Die Klägerin, eine gemeinnützige Körperschaft, übersah hier bei der Satzungsänderung die fehlende Anfallsklausel nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO. Diese Norm bestimmt hier den Grundsatz der Vermögensbindung. Folglich darf nach Auflösung oder Aufhebung bzw. Zweckwegfall in der Körperschaft verbleibendes Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Deshalb fordert § 60 Abs. 1 Satz 2 AO, dass die Satzung, die in § 5 der Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthalten muss. Folglich erkannte das FA die Steuerbegünstigung der Körperschaft nach § 61 Abs. 3 AO rückwirkend ab, da die Satzung wegen der fehlenden Bestimmung nicht mehr der Anforderung des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO entsprach. Demnach war die Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht mehr gegeben. Das FG wies daher die Klage ab und bestätigte die Auffassung des FA. Der Körperschaft drohte daher in der Rechtsfolge nach den § 63 Abs. 2, 61 Abs. 3 AO die Nachversteuerung der Gewinne der vorangehenden zehn Jahre sowie eine Nachforderung von Zinsen nach § 233a Abs. 2a 1. Alt. AO. Der Zinslauf wird nach § 233a Abs. 3 AO bestimmt, die Zinshöhe orientiert sich nach § 238 Abs. 1a AO. Zusätzlich erweitert sich das Risiko um die Spendenhaftung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG. Demnach entsteht in der Rechtsfolge nach der Aberkennung der Gemeinnützigkeit gemäß § 10 b Abs. 4 Satz 4 EStG beim Zuwendungsempfänger eine Veranlasserhaftung für entgangene Steuern nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG. Die Steuer wäre daher nach § 10b Abs. 4 Satz 3 EStG mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen. Das Risiko entsteht, da nach § 10b Abs. 4 Satz 1 1. Hs. EStG der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung vertrauen darf, sofern er nach § 10 b Abs. 4 Satz 1 2. Alt. EStG keine Kenntnis von den Unregelmäßigkeiten hatte. Bei Spenden von steuerpflichtigen Körperschaften führt die Veranlasserhaftung nach § 9 Abs. 3 Satz 2 1. Alt. KStG ebenso zu einer Rückforderung in Höhe von Dreißig Prozent gemäß § 9 Abs. 3 Satz 2 2. Hs. KStG des zugewendeten Betrags. Nachdem der Körperschaftsteuersatz nach § 23 Abs. 1 KStG bei Fünfzehn Prozent des zu versteuernden Einkommens liegt, jedoch der Rückforderungssatz mit Dreißig Prozent zu Buche schlägt, sind dazu aber verfassungsrechtliche Bedenken angebracht.[140] Zudem regelt § 9 Nr. 5 Satz 14 1. Alt. GewStG (Gewerbesteuergesetz) die Veranlasserhaftung

[139] FG Sachsen-Anhalt, Urteil v. 19.04.2023, 3 K 475/16.
[140] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 12 Rn. 187.

auf entgangene Gewerbesteuer bei einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung für Spenden sowie eine zweckwidrige Verwendung dieser. Bei der 2. Alt. haftet die Geschäftsführung für vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten. Die Haftung entsteht, da nach dem Weg der Steuervergünstigung die Zuwendungsbestätigungen unrichtig werden. Vordergründig soll nicht der Spender haften, da er auf die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigungen vertrauen darf.

Ein weiteres Risiko würde bei der Zweckentfremdung von Spenden vorliegen. Eine Zweckentfremdung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 2. Alt. EStG liegt nämlich vor, wenn eine Spende, die für die Altenhilfe nach § 52 Abs. 4 AO bestimmt ist, von der Geschäftsführung an eine politische Partei weitergereicht wird. Die gGmbH darf nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden. Ein weiteres Risiko ist zudem bei der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen nach § 63 Abs. 5 AO erkennbar. Die Ausstellung von Gefälligkeitsbestätigungen für den Freundeskreis sind nämlich verboten. Folglich muss die Zuwendungsbestätigung mit dem Spendeneingang auf dem Bankkonto korrespondieren. Zudem darf die Bestätigung nach § 50 Absatz 1 EStDV nur ausgestellt werden, wenn das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder die Feststellung der Satzungsmäßigkeit durch das FA nach § 60a Absatz 1 AO nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde. Wird dies übersehen, droht die zuvor genannte Spendenhaftung.

Wie unter A. I. erwähnt, würde die unentgeltliche Erbringung von Pflegeleistungen an die Geschäftsführung, ein hohes Risiko für die Aberkennung der Gemeinnützigkeit darstellen. Was für den Chef gut gemeint ist könnte im finanziellen Fiasko enden. Das FG Düsseldorf [141] sieht darin einen Verstoß gegen die Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 AO, sofern die Pflegeleistungen in erheblichem Maße unentgeltlich an die Geschäftsführung erbracht werden. Die anderen Kunden dieser Pflegeeinrichtung mussten nämlich, im Gegensatz zur Geschäftsführung, für die Leistungen bezahlen; und das spreche eben gegen ein selbstloses Verhalten, so das FG. Der Rechtsfall ist seither beim BFH anhängig, wobei der weitere Ausgangs des Verfahrens ungewiss ist.

[141] FG Düsseldorf, Urteil vom 12.4.2019 – 6 K 3664/16 K F AO, BeckRS 2019, 17067, Rn. 1.

Wie bereits unter A.I. hingewiesen wurde, könnte die Höhe der Dotierung bei der Geschäftsführung zu einem Verstoß gegen das Drittbegünstigungsverbot nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO führen. Ein regelwidriges Verhalten läge vor, wenn eine Person durch eine unverhältnismäßig hohe Vergütung begünstigt wird. Dies wäre dann der Fall, wenn das Gehalt der Geschäftsführung zu hoch bemessen ist. Laut BFH[142] ist die Vergütungshöhe unangemessen, sofern diese einem Fremdvergleich nicht standhalten würde. Ein Fremdvergleich ist ein Vergleich unter selbigen Bedingungen mit dem Gehaltsgefüge der Geschäftsführung eines anderen Unternehmens. Zur Vergütung zählen neben dem Bruttogehalt z. B. auch das Weihnachts- oder Urlaubsgeld, Tantiemen bzw. Pensionszusagen oder geldwerte Vorteile, wie die Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs.[143] Problematisch wäre etwa die Gehaltsfestlegung bei der Geschäftsführung, wenn keine Beschränkung des § 181 BGB vorläge, weil das Vieraugen-Prinzip fehlt. Folglich gäbe es keine weitere Kontrollinstanz, die das Gehaltsgefüge gegenprüfen könnte. Da sich die Norm nach Personen ausrichtet, könnte eine Drittbegünstigung alle Beschäftigten, z.B. die Beschäftigten in der Buchhaltung, die PDL oder Dritte betreffen. Hier würde sodann ein Verlust der Gemeinnützigkeit für jene Jahre drohen, in denen die Abweichung der Vergütungshöhe nicht mehr nur einen geringfügigen Charakter hätte.[144] Ein weiteres Risiko könnte sich bei einem Verstoß nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 1. Alt. AO erschließen. Dieses würde eintreten, sofern sich die von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite Geschäftsführung einen Bonus aus zweckbestimmten Spenden gönnen würde. Folglich darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, begünstigt werden. Demnach sind sonstige finanzielle Zuwendungen an Beschäftigte bzw. Dritte, nur unter strenger Beachtung des Drittbegünstigungsverbots zu gewähren. Dies gilt besonders für die Zahlung von Sitzungsgelder an die Gesellschafter. Zudem könnte wegen der Zweckentfremdung der Spendengelder ein Vergehen der Untreue nach § 266 StGB vorliegen.

Ein hoher Jahresüberschuss der gGmbH ist erfreulich, könnte sich jedoch als ein zusätzliches Risiko präsentieren. Die Geschäftsführung der gGmbH darf nämlich nach § 66 Abs. 2 Satz 1 AO keine Gewinne anstreben, die über den konkreten Finanzierungsbedarf des Pflegedienstes hinausgehen.[145] Nach § 66 AO wäre eine dem Zweckbetrieb ausschließende Erwerbsorientierung gegeben, sofern Gewinne

[142] BFH, Urteil vom 12.3.2020 – V R 5/17, DStR 2020, 1837.
[143] BFH, Urteil vom 12.3.2020 – V R 5/17, DStR 2020, 1840, Rn. 41.
[144] BFH, Urteil vom 12.3.2020 – V R 5/17, DStR 2020, 1843 f., Rn. 63.
[145] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 148, Rn. 454.

angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf der gGmbH übersteigen würden.[146] Das FG Düsseldorf[147] sieht hier einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn die von ihr in den letzten drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen erwirtschafteten Gewinne den konkreten Finanzierungsbedarf für den Betrieb und die Fortführung der wohlfahrtspflegerischen Einrichtung – einschließlich einer angemessenen Betriebsmittelrücklage – übersteigen würden. Allerdings sei eine Gewinnerzielung zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in einem gewissen Umfang möglich.[148] Folglich wäre bei der Erstellung des Wirtschaftsplans darauf zu achten, dass ein möglicher Gewinn innerhalb der vorgegebenen Vorgaben läge. Unbeabsichtigte Gewinne aufgrund Marktschwankungen wären unbedenklich[149] Der Austritt eines Gesellschafters aus der Gesellschaft könnte ein Risiko darstellen, sofern ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt. Der Gesellschafter darf daher bei seinem Ausscheiden nicht mehr als den eingezahlten Kapitalanteil und den gemeinen Wert der geleisteten Sacheinlage zurückerhalten. Demzufolge darf dem Gesellschafter kein Gewinnzuschlag über den Nennwert des Geschäftsanteils ausbezahlt werden. Die Ermittlung des gemeinen Werts bei Sacheinlagen richtet sich dabei nach § 55 Abs. 2 AO. Es kommt dabei auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind. Wäre eine Sacheinlage mit einem Wert von 10.000 Euro eingebracht worden, dürfte der Gesellschafter folglich auch keinen höheren Wert von der Gesellschaft zurückerhalten. Dies gilt im Übrigen auch bei Auflösung bzw. Aufhebung der gGmbH. Hier würde nämlich ein Verstoß gegen die Selbstlosigkeit vorliegen, mit der Rechtsfolge der Aberkennung der Gemeinnützigkeit durch das FA.

Als grundsätzliches Risiko könnte auch die Angemessenheit der Verwaltungskosten für den Zweckbetrieb bzw. den ideellen Bereich darstellen. Demnach dürfen die Verwaltungskosten nicht unangemessen hoch sein. Unangemessen hoch wären Verwaltungskosten, wenn diese über Fünfzig Prozent der Einnahmen bzw. Zuwendungen betragen.[150] Als Rechtsfolge bei der Überschreitung der Quote droht daher der Verlust der Gemeinnützigkeit.[151] Zudem führt eine Überschreitung der Freibetragsgrenze nach § 3 Nr. 26 EStG bei der Aufwandserstattung an Ehren-

[146] FG Düsseldorf, Urteil vom 12.4.2019 – 6 K 3664/16 K F AO, BeckRS 2019, 17067, Rn. 2.
[147] FG Düsseldorf, Urteil vom 12.4.2019 – 6 K 3664/16 K F AO, BeckRS 2019, 17067, Rn. 19.
[148] FG Düsseldorf, Urteil vom 12.4.2019 – 6 K 3664/16 K F AO, BeckRS 2019, 17067, Rn. 18.
[149] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 6.2., S. 414.
[150] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.2, S. 51.
[151] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 66, Rn. 142.

amtliche zu einem weiteren Risiko. Da die gGmbH aufgrund der Steuerbegünstigung unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fällt, sind Einnahmen für die nebenberufliche Pflege von alten, kranken Menschen bis zu einem Betrag von 3.000 € im Jahr steuerfrei. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Zahlungen diese Betragsgrenze übersteigen sollten. Wäre dies der Fall, müsste der volle Betrag der Besteuerung unterzogen werden. Wird dies von der Geschäftsführung übersehen könnte eine Steuerverkürzung nach § 378 Abs. 1 AO vorliegen. Dies gilt ebenso für die Überschreitung der jeweiligen Betragsgrenze bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse, sofern keine Nachversteuerung durch den Pflegedienst erfolgt. Wie eine fehlerhafte Verbuchung der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 HGB zu einem strafrechtlichen Risiko gemäß § 331 HGB führen kann, zeigt der Beschluss des BGH vom 16.05.2017[152] auf. Der BGH sieht hier in der unzutreffenden Verbuchung von Eigenkapital nach den §§ 243 Abs. 1, 247 Abs. 1 HGB einen erheblichen Verstoß von Rechnungslegungsvorschriften. Gläubiger und Gesellschafter würden demnach einen falschen Eindruck von der Liquidität und Kreditwürdigkeit der Gesellschaft erhalten und in ihrem Vertrauen auf die Richtigkeit der dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft enttäuscht werden, betonten die Richter am BGH.

Ein Risiko könnte beim planmäßigen Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft nach § 57 Abs. 3 Satz 1 AO, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt, entstehen. Dies wäre bei einem Personaleinsatz der Fall, der nicht steuerbegünstigten Zwecken dienen würde. Hierbei wäre an den Einsatz von Verwaltungskräften zu denken bzw. an Hausmeistertätigkeiten. Demzufolge muss sich der Personalaustausch zwischen gemeinnützigen Pflegediensten ausschließlich auf die Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke, hier Pflegetätigkeiten, konzentrieren.

b) Risiken aus gesellschaftsrechtlichen Vorgaben

Im Gründungsstadium der gGmbH könnten Rechtsverstöße bereits durch die Gesellschafter oder die Geschäftsführung auftreten. Bei der Erarbeitung der Satzungszwecke wäre darauf zu achten, dass diese unter die in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten gemeinnützigen Zwecke fallen. Sollten sich die Gründer überlegen, politisch motivierte Zwecke überwiegend zu verfolgen, um auf die Situation im Pflege- und Gesundheitssystem politisch einzuwirken, sollte dies unbedingt unterlassen werden. Unter Berücksichtigung der allgemeinen Förderung des Staatswesens nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO erfasst nach dem Beschluss des BFH

[152] BGH, Beschluss vom 16.5.2017 – 1 StR 306/16, NStZ 2018, 540, 541.

vom 18.8.2021[153] ein alleiniger oder überwiegender politisch motivierter Satzungszweck die Förderung der Allgemeinheit nicht die Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken. Wäre dies der Fall, sei demnach sei die Gemeinnützigkeit zu versagen.[154] Die Grenzen einer politischen Betätigung dürfen von einer gemeinnützigen Organisation nicht überschritten werden, so der BFH.

Ein weiteres Risiko besteht sofern sich die Gesellschafter in der Satzung ein Gewinnbezugsrechts einräumen. Nach § 55 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Satz 2 AO dürfen Gesellschafter keine Gewinnanteile erhalten. Dies wäre ein Verstoß gegen die Selbstlosigkeit und würde die Gemeinnützigkeit gefährden.[155]

Demzufolge müssten nach § 82 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG der Gesellschafter oder der Geschäftsführer der gGmbH zum Zweck der Eintragung der Gesellschaft über die Übernahme der Geschäftsanteile, die Leistung der Einlagen, die Verwendung eingezahlter Beträge sowie über Sondervorteile, Gründungsaufwand und Sacheinlagen falsche Angaben machen. Dies wäre z. B. der Fall, wenn der Gesellschafter oder der Geschäftsführer gegenüber dem Handelsregister erklärt, dass die Stammeinlage auf das Stammkapital bezahlt oder ein Pkw als Sacheinlage in die gGmbH eingebracht wurde, obwohl dies tatsächlich nicht erfolgte. Tätigt daher der Gesellschafter im Sachgründungsbericht über einen nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG geforderten Nachweis über den Wert des Pkw´s falsche Angaben, würde der Gesellschafter gegen § 82 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG verstoßen. Ein Verstoß gegen § 8 Abs. 3 Satz 1 GmbHG liegt demnach vor, wenn die Geschäftsführung bei der Anmeldung versichert, dass keine Umstände bestehen, die der Bestellung nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 u. 3 GmbHG sowie § 6 Abs. 2 Satz 3 und 4 GmbHG entgegenstehen, obwohl dies unzutreffend wäre. Folglich darf die Geschäftsführung nicht versichern, dass kein Berufsverbot für eine Geschäftsführung vorliegen würde, obwohl nach einer rechtskräftigen Verurteilung wegen einer Insolvenzverschleppung nach § 15 a Abs. 4 InsO fünf Jahre lang keine Geschäfte mehr geführt werden durften und diese Zeitspanne noch nicht abgelaufen ist. Eine Verurteilung der Geschäftsführung wegen Steuerstraftaten nach § 370 AO ist jedoch nicht maßgeblich, da § 6 Abs. 2 Nr. 3 GmbHG diese Straftat nicht aufführt. Die Norm ist daher abschließend. Nach der Gründungsphase könnte jedoch die Geschäftsführung bei einer Kapitalerhöhung gegen § 82 Abs.1 Nr. 3 GmbHG verstoßen. Dazu müsste die Geschäftsführung zum

[153] BFH, Beschluss vom 18.8.2021 – V B 25/21 – NJW 2021, 3413, Rn. 24.
[154] BFH, Beschluss vom 18.8.2021 – V B 25/21 – NJW 2021, 3413, Rn. 25.
[155] *Weidmann/Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Kap. 2.1, S. 39.

Zweck der Eintragung einer Erhöhung des Stammkapitals, über die Zeichnung oder Einbringung des neuen Kapitals oder über Sacheinlagen falsche Angaben gegenüber dem Handelsregister erklären. Eine strafbare Handlung der Geschäftsführung läge nach § 82 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG vor, wenn gemäß § 57i Abs. 1 Satz 2 GmbHG bei der Anmeldung dem Registergericht gegenüber eine falsche Erklärung abgegeben würde, dass nach ihrer Kenntnis seit dem Stichtag der zugrunde gelegten Bilanz bis zum Tag der Anmeldung keine Vermögensminderung eingetreten ist, die der Kapitalerhöhung entgegenstand, wenn sie am Tag der Anmeldung beschlossen worden wäre. Ein Verstoß gegen § 84 Abs. 1 GmbHG läge dann vor, wenn die Geschäftsführung es unterlassen würde, den Gesellschaftern einen Verlust in Höhe der Hälfte des Stammkapitals anzuzeigen. Demzufolge muss die Geschäftsführung die geschäftliche Entwicklung stets im Blick haben, wozu die Geschäftsführung gemäß § 43 Abs. 1 GmbHG und § 1 Abs. 1 Satz 1 StaRuG verpflichtet ist.

Weitere Rechtsfolgen

Die aufgezeigten Verstöße ziehen demnach unangenehme Sanktionen nach sich. So drohen den genannten Organen der gGmbH nach den §§ 82 Abs. 1, 84 Abs. 1 GmbHG eine Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder eine Geldstrafe. Handelt daher die Geschäftsführung im Fall von § 84 Abs. 1 GmbHG fahrlässig, so ist nach § 84 Abs. 2 GmbHG eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder eine Geldstrafe zu erwarten. Nach § 276 Abs. 2 BGB handelt fahrlässig, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Nach § 82 Abs. 1 GmbHG wird bestraft, wer nach § 82 Abs. 2 Nr. 1. GmbHG als Geschäftsführer zum Zweck der Herabsetzung des Stammkapitals über die Befriedigung oder Sicherstellung der Gläubiger eine unwahre Versicherung abgibt oder nach § 82 Abs. 2 Nr. 2 GmbHG als Geschäftsführer, Liquidator, Mitglied eines Aufsichtsrats oder ähnlichen Organs in einer öffentlichen Mitteilung die Vermögenslage der Gesellschaft unwahr darstellt oder verschleiert, wenn die Tat nicht in § 331 Nr. 1 und 1a HGB mit Strafe bedroht ist.

Stellt der Geschäftsführer verspätet einen Konkurs- oder Vergleichsantrag, würde er sich nach § 84 GmbHG strafbar machen. Die Geschäftsführung haftet daher nach den §§ 64 Abs. 2 GmbHG, 823 Abs. 2 BGB den Gläubigern bzw. Gesellschaftern auf Schadensersatz. Leistet hingegen die Geschäftsführung nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO oder Überschuldung nach § 19 Abs. 2 1. Hs. InsO Zahlungen, so wäre sie der GmbH zu Schadensersatz verpflichtet.

Eine persönliche Haftung der Geschäftsführung ist nach § 11 Abs. 2 GmbHG gegeben, wenn die Geschäftsführung vor der Eintragung der gGmbH im Namen der Gesellschaft handelt. Demnach müsste eine Rechtshandlung namens der gGmbH nach § 11 Abs. 1 GmbHG vor der Eintragung in das Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft erfolgt sein. Eine Rechtshandlung wäre der Abschluss des Mietvertrags für die Büroräume für den Pflegedienst nach § 578 Abs. 2 BGB. Demzufolge würden die Handelnden der gGmbH persönlich und bei mehreren Personen solidarisch haften.

c) Risiken aus dem Betrieb des Pflegedienstes

Ein Risiko könnte bei einem Verstoß gegen die zulassungsrechtlichen Auflagen erkannt werden. Dies ist etwa der Fall, wenn der Pflegedienst ohne den Einsatz der erforderlichen PDL nach § 71 Abs. 1 SGB XI betrieben wird. Dies könnte zur Kündigung[156] des Versorgungsvertrags führen. Weiterhin tritt ein Risiko ein, sofern die PDL aus Personalmangel, unqualifiziertes Personal bei der Erbringung von außerklinischer Intensivpflege, wie in B. I. 4. beschrieben, einsetzt. Wäre dies der Fall, läge daher ein Verstoß gegen die gesetzlichen Bestimmungen nach dem SGB XI i. V. m. dem Versorgungsvertrag mit den Kostenträgern vor. Es droht eine fristlose Kündigung des Versorgungsvertrags.[157] Wiederum könnten hohe Rückforderungen der Kostenträger die Folge sein, da Pflegeleistungen ohne die erforderlichen Qualifikationen abgerechnet worden wären. Zudem könnte auch ein Vergehen des Abrechnungsbetrugs nach § 263 StGB im Raume stehen, da die Mitarbeitenden der Kostenträger getäuscht worden wären.[158] Sie gingen ja von einem regelkonformen Mitarbeitereinsatz aus.

Eine Insulin-Injektion ist ein invasiver Eingriff in den Körper eines Menschen; aus strafrechtlicher Sicht handelt es sich daher um ein Vergehen der Körperverletzung nach § 223 StGB. Die Handlung ist jedoch straflos, wenn die Einwilligung des Pflegebedürftigen oder einer nach § 164 BGB mit Vollmacht ausgestatteter Person, z. B. eines Familienangehörigen, vorliegt. Die Einwilligung, die eine Willenserklärung nach § 133 BGB darstellt und auszulegen ist, kann auch konkludent, z. B. durch Kopfnicken erfolgen, wenn die Pflegekraft den Pflegebedürftigen nach der Einwilligung zur Injektion fragt. Damit bringt der Pflegebedürftige schlüssig seine Einwilligung zum Ausdruck. Ohne Einwilligung bzw. korrekte Handlungs-

---

[156] *Schumann*, SGB XI, in: *Udsching*/*Schütze* (Hrsg.) Soziale Pflegeversicherung, § 74 Rn. 10b.
[157] *Schumann*, SGB XI, in: *Udsching*/*Schütze* (Hrsg.) Soziale Pflegeversicherung, § 74 Rn. 11.
[158] LG Nürnberg-Fürth (18. Strafkammer), Beschluss vom 24.05.2023 – 18 KLs 104 Js 10095/22, BeckRS 2023, 34901, Rn. 24.

vollmacht für die gesundheitliche Fürsorge, liegt demzufolge ein strafbares Handeln vor. Folglich ist auch bei Handlungsvollmachten bzw. Vorliegen einer gesetzlichen Betreuung der Betreuungsumfang des Betreuers genau zu prüfen. Aus zivilrechtlicher Perspektive könnte damit ein rechtswidriger, medizinischer Eingriff, z. B. die Insulin-Injektion, eine vertragliche Haftung nach § 280 Abs. 1 BGB i. V. m. dem Pflegevertrag oder eine deliktische Haftung nach den §§ 823 Abs. 1 u. 2, 831 Abs. 1, 839 Abs. 1 BGB begründen. Zudem könnten Risiken aufgrund von fahrlässiger Handlungsweise im Pflegebereich auftreten. Es könnte ein Vergehen der fahrlässigen Körperverletzung nach § 229 StGB vorliegen. Fahrlässig handelt, wer die erforderlichen Sorgfaltspflichten außer Acht lässt. Das wäre der Fall, wenn sich beim Duschen der Pflegebedürftige verbrüht, da die Wassertemperatur zu hoch eingestellt war. Eine fahrlässige Handlungsweise liegt vor, da die Pflegekraft die Wassertemperatur zuvor prüfen musste, was sie jedoch pflichtwidrig unterlassen hatte. Eine Verletzung des Körpers ist somit gegeben, da heißes Wasser auf den Körper einwirkt und Schmerzen verursacht. Wird nun ein Pflegebedürftiger ohne richterliche Anordnung im Bett fixiert, damit die Pflegekraft angenehmer pflegen kann, liegt ein strafbares Vergehen der Freiheitsberaubung nach § 239 StGB vor, sofern keine richterliche Verfügung für diese Fixierung vorliegt. Weitere Risiken könnten z. B. durch eine unterlassene Hilfeleistung nach § 323c StGB, Verletzung der Schweigepflicht nach § 203 StGB, fahrlässige Tötung nach § 222 StGB bzw. durch einen Verstoß gegen das BTMG gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 3, 6 lit. b BtMG entstehen.

Zusätzliche Faktoren, die für eine Risikoanalyse wichtig sind, ergeben sich z. B. aus veränderten rechtlichen Bedingungen, Personalveränderungen sowie einem starken Wachstum, dem Einsatz neuer Technologien im Pflegedienst, der Pflegeausbildung oder der Einführung neuer Satzungszwecke.[159] Ein Risiko könnte sich zudem aus dem CMS selbst ergeben. Das wäre etwa der Fall, wenn das CMS unvollständig oder veraltet ist bzw. nicht gelebt wird.[160] Bei der Einführung neuer digitaler Techniken, könnten Risiken in Form von Digital Compliance erfasst werden. Darunter könnten alle Risiken aus der Digitalisierung bzw. IT-Umgebung subsumiert werden. Risiken könnten ebenso bei Verstößen gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen, Vorgaben nach dem HGB, Urheberrechte nach § 106 UrhG, wissentliche Falschabrechnung nach § 263 StGB bzw. Bestechlichkeit im Gesundheitswesen nach § 299a Satz 1 Nr. 3 StGB identifiziert werden.

[159] *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: *Bungartz/Kahle*, 2023, § 4 Rn. 44.
[160] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 112.

Welchen Bezug hätten die unter b). und c). aufgeführten Risiken zur Gemeinnützigkeit? § 51 Abs. 3 AO wäre auf die gesamte Einhaltung der Rechtsordnung auszulegen und nicht nur auf § 4 BVerSchG oder die Völkerverständigung zu beschränken. Demzufolge erfüllen Handlungen, die gegen die Rechtsordnung verstoßen, nicht die Voraussetzungen des § 52 AO.[161] Jedoch wäre hier der einzelne Verstoß abzuwägen.[162] Bei den vorgenannten Risiken handelt es sich um Zuwiderhandlungen gegen bestehende Rechtsvorschriften. Für den BFH[163] reicht bereits eine Lohnsteuerverkürzung nach § 370 Abs. 1 AO aus, um die Steuerbegünstigung zu versagen. Folglich wäre das CMS so auszugestalten, damit überhaupt keine Verstöße gegen die Rechtsordnung eintreten können. Wichtig wäre, dass die Akteure regelmäßig in Risikoworkshops weitere mögliche Risiken identifizieren, diskutieren, dokumentieren und den Eintritt verhindern.

Nach der Risikoerfassung sind die Risiken der gGmbH in Risikobereiche zu klassifizieren. Kapitel 3.7 definiert ein Risiko als ungewisse Auswirkung auf die Ziele.[164] Demnach könnten Risiken die Zielverfolgung beeinträchtigen. Die Geschäftsführung könnte daher eine Risikomatrix anlegen, um die einzelnen Risiken von gering bis sehr hoch nach den Auswirkungen auf die gGmbH und deren Eintrittswahrscheinlichkeit, zu bewerten. In eine sehr hohe Risikoklasse im Bereich der Gemeinnützigkeit ist ein Fehlverhalten aus der tatsächlichen Geschäftsführung nach § 63 AO einzuordnen, da der Verlust der Steuerbegünstigung drohen könnte. Die Eintrittswahrscheinlichkeit ist hier sehr hoch, da Nachversteuerungen drohen, die Auswirkungen auf die Liquidität hätten. Wegen Zahlungsunfähigkeit könnte zudem eine Insolvenz nach § 11 Abs. 1 Satz 1 InsO eintreten. In einer geringeren Risikoskala könnte z. B. die zeitnahe Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO klassifiziert werden, da nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO das FA eine Frist zur Verwendung angesammelter Mittel setzen kann. Die Anforderung an die tatsächliche Geschäftsführung wäre eingehalten, sofern die gGmbH nach § 63 Abs. 4 Satz 2 AO die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet. Im CMS müsste jedoch die neue Frist in der Konsequenz als neues Risiko entsprechende Beachtung finden.

Fissenewert rät hier zu einer visuellen Ampelregelung Analyse von Risikobereichen.[165] Grün wäre erlaubtes Verhalten. Darunter könnten Gewinne

---

[161] *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S. 26, Rn. 11.
[162] *Seek/Wackerberg*, Aberkennung der Gemeinnützigkeit, DStR 2022, 633–680.
[163] BFH Urteil v. 27.09.2001 – V R 17/99, DStR 2002, 166, Rn. 1.
[164] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 3.7, S.11.
[165] *Fissenewert*, Compliance für den Mittelstand, 2018, S. 47 Rn. 147.

fallen, die durch Marktschwankungen entstanden sind. Gelb würde riskantes Verhalten bedeuten.[166] Das wäre der Fall, wenn die Gewinne nicht zeitnah verbraucht werden. *Fissenewert* schlägt für verbotenes Verhalten die Farbe Rot vor.[167] Dieser Fall wäre gegeben, wenn die Gewinne zum Verlustaus-gleich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet werden, was gemeinnützigschädlich wäre Allerdings wäre es hier sinnvoll, mit weiteren Farbabstufungen zu arbeiten. Darunter könnten dann Überschüsse fallen, wenn diese wiederholt entstehen würden. Die Geschäftsführung wäre dann zur entsprechender Maßnahmeneinleitung aufgefordert.

Grundsätzlich ist zu überlegen, ob die steuerlichen Risiken nicht gleich der Tax-Compliance zuzuordnen sind. Tax-Compliance ist ein Teilbereich des CMS mit dem Ziel, die steuerliche Pflichten regelkonform zu erfüllen.[168] Demzufolge zählen zu Tax-Compliance alle Maßnahmen, die auf eine vollständige und termingerechte Einhaltung der steuerrechtlichen Regeln ausgerichtet sind.[169] Dazu gehören etwa Erklärungs-, Aufzeichnungs-, Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten von Geschäftsunterlagen.[170] Im Hinblick auf den Erhalt der Steuervergünstigung trägt somit Tax-Compliance zur aktiven und strategischen Vorsorge für eine Beibehaltung der Steuervergünstigung bei.[171] Als Orientierungshilfe für die Bewertung eines pflichtbewussten Verhaltens könnten verschiedene Standards für ein RMS dienen.[172] Das wären z. B. das RMS nach DIN 31000, der IDW PS 981 oder der COSO ERM Standard. Laut *Scherer* gehören ein RMS und ein CMS zusammen.[173]

5. Führung

Viele Organisationen investieren ihre Ressourcen in Managementsysteme, ohne dass sich die Systeme merklich in den betrieblichen Abläufen zeigen.[174] Dies liegt daran, dass Führungskräfte ihre eigenen Vorgaben nicht vorleben. Warum sollte sich daher die Buchhaltungskraft an Regeln halten, wenn die Geschäftsführung gegen die Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Satz 1 AO verstößt? So kann nämlich keine Vorbildfunktion entstehen, da es sich um regelwidriges Verhalten handelt. Demzufolge beschäftigt sich Kapitel 5 mit der Compliance-Kultur als Pflichtan-

[166] Ebd.
[167] *Fissenewert*, Compliance für den Mittelstand, 2018, S. 47 Rn. 147.
[168] *Bungartz*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, in: *Bungartz/Kahle*, 2023, § 3 Rn. 63.
[169] *Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, in: *Schauhoff/Kirchhain*, 2023, § 11 Rn. 4.
[170] Ebd., Rn. 3.
[171] Ebd., Rn. 4.
[172] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 120.
[173] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 120.
[174] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 131.

forderung. Bei der Compliance-Kultur geht es insbesondere um die Vermittlung von Werten. Dazu gehört auch die Entwicklung eines Leitbilds gemeinsam mit der Geschäftsführung, der Mitarbeiterschaft und dem Betriebsrat. Ein Leitbild soll die Werte- und Zielvorstellungen der Betriebsgemeinschaft abbilden. Zudem würde *Scherer* die Einführung eines Interaktionsmanagement empfehlen.[175] Ein Interaktionsmanagement regelt die Aufgabenkompetenz zwischen Gesellschafter, Geschäftsführung und einem Aufsichtsrat.[176] Dazu wäre die Aufgabenzuordnung nach der Satzung bzw. aus § 46 GmbHG zu beachten. Sollte ein CO (Compliance Officer) vorgesehen werden, benötigt der CO entsprechende Kompetenzen und die Bereitstellung von Ressourcen. Die Funktion eines CO ist gesetzlich nicht vorgeschrieben.[177] Der CO erhält als Delegatare der Geschäftsführung die Compliance-Aufgaben delegiert.[178] Demzufolge ist der CO von der Geschäftsführung abzugrenzen. Der CO kann seine Tätigkeit im Angestelltenverhältnis ausüben. Es wäre daher sinnvoll, diese Stelle bzw. Abteilung als Stabsstelle zu qualifizieren. Eine Stabsstelle wäre innerhalb des Organigramms unmittelbar an die Geschäftsführung der gGmbH anzugliedern. Bei dieser Konstellation ist vorteilhaft, dass ein vertiefter Unternehmensbezug besteht. Allerdings läge hier aufgrund des Beschäftigungsverhältnisses eine gewisse Abhängigkeit vor, die den Blick auf Compliance-Verstöße einengen könnte. Die Alternativlösung wäre demnach diese Funktion an einen externen Dienstleister zu vergeben. Eine größere Unabhängigkeit und eine geringere Befangenheit wären wohl die Vorteile. Das Prinzip der strikten Trennung zwischen Überwachendem und Überwachten kann daher nur durch eine vollständige Unabhängigkeit vom operativen Geschäft gewährleistet werden.[179] Demzufolge wären dem CO entsprechende Rechte einzuräumen. Denn ohne entsprechende Informations-, Auskunfts- und Zugangsrechte kann der CO die übertragenen Aufgaben nicht bewältigen.[180] Schließlich wird der CO Im Rahmen der delegierten Aufgaben zum Verantwortungsträger.

6. Planung

Um die messbaren Ziele des CMS zu erreichen, ist eine strategische Planung und im Anschluss die Umsetzung vorzunehmen.[181] Hierbei handelt es sich um die strategische Ausführung der Plan-/Do-/Check-/Act-Methode.[182] Die Ziele sind jedoch

[175] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 132.
[176] Ebd.
[177] *Willms*, Compliance Officer, in: BHS, 2024, § 5 Rn. 8.
[178] *Schulz/Galster*, Compliance Officer, in: BHS, 2024, § 4 Rn. 7.
[179] *Schulz/Galster*, Compliance Officer, in: BHS, 2024, § 4 Rn. 16.
[180] *Schulz/Galster*, Compliance Officer, in: BHS, 2024, § 4 Rn. 28.
[181] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 151.
[182] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 153.

nicht willkürlich, sondern nach Änderungen von Gesetzen oder neuer Rechtsprechung auszurichten.[183] Ein wesentliches Ziel von Compliance ist die Vermeidung der Haftung der Organisation und der Organträger.[184] Ein zu definierendes Ziel in der Planung wäre z. B. die jährliche Schulung der Finanzbuchhaltung in den Änderungen der Steuergesetzgebung bzw. des Gemeinnützigkeitsrechts. Ein weiteres Ziel wäre die turnusmäßige Überprüfung des CMS auf Aktualität oder die Verbesserung des Tax-CMS. Zudem ist es erforderlich, die gesetzlich geforderten Fortbildungen für das Pflegepersonal nach § 132a Abs. 4 Satz 1 SGB V einzuplanen, da nach § 132a Abs. 4 Satz 2 SGB V eine Vergütungskürzung droht und bei Nichtbeachtung der gesetzten Fristen dies nach § 132a Abs. 4 Satz 4 SGB V zur Vertragskündigung führen wird. Ferner sind in Kapitel 6 die Risiken, die sich aus dem CMS selbst ergeben könnten, zu klären. Ein solches Risiko ist etwa gegeben, wenn die betreffende Person für den Posten des CO, ungeeignet ist, bzw. ein CMS nur zum Schein vorgehalten wird.[185] Die definierten Ziele müssten daher z. B. im Einklang mit der Compliance-Politik stehen, messbar sein, überwacht, vermittelt und dokumentiert werden.[186]

7. Unterstützung

Um ein CMS wirkungsvoll in der Einrichtung einzuführen, muss die Geschäftsführung für die Bereitstellung der Ressourcen sorgen.[187] Ressourcen sind z. B. finanzielle, personelle oder technische Mittel.[188] Personelle Ressourcen könnten die Einstellung eines Compliance-Beauftragten bzw. die Einrichtung einer Compliance-Abteilung umfassen. Wissen könnte hier über externe Berater bzw. Fortbildungen oder die interne Kommunikation erlangt werden. Ziel der Maßnahmen ist dabei eine Compliance-Kompetenz zu entwickeln. Wie in Kapitel 7.2.2 ausgeführt, muss die Geschäftsführung der gGmbH im Personalmanagement Prozesse so entwickeln, dass das Personal unter den Beschäftigungsbedingungen, die Einhaltung der gesamten Compliance-Verpflichtungen gewährleisten kann.[189] Mit Blick auf die Gemeinnützigkeit hat die gGmbH nach § 63 Abs. 3 AO den Nachweis durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen, damit die tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen nach § 63 Abs. 1 AO entspricht. Für den Bereich der Finanzbuchhaltung bedeutet dies, dass ausgebildete Buchhaltungskräfte für ein aktuelles Rechnungswesen

[183] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 154.
[184] *Schorn/Viebranz*, Corporate Compliance, 2024, § 11 Rn. 15.
[185] Ebd.
[186] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 6.2, S. 21.
[187] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 159.
[188] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. A.7.1, S. 43.
[189] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 163.

sorgen, damit für die Analyse eine zeitnahe Ergebnis-, Mittelverwendungs- sowie die Kostenstellenrechnung nach § 7 PBV (Pflegebuchführungsverordnung) vorliegt. Jedoch bestehen für eine gGmbH nach § 8 PBV ein Wahlrecht und nach § 9 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 PBV Befreiungsmöglichkeiten. Im Bereich der ambulanten Pflege, wo Pflegefehler zu strafrechtlichen Konsequenzen wegen eines Vergehens der Körperverletzung nach § 223 Abs. 1 StGB bzw. eines Vergehens der schweren Körperverletzung nach § 226 StGB führen könnten, sorgen z. B. eine ausgewogene Dienstplangestaltung bzw. ausreichende Ruhe- und Pausenzeiten für die Einhaltung der §§ 4, 5 ArbZG. Ansonsten könnte nämlich ein unkalkulierbares Haftungsrisiko für die PDL, Pflegekraft und den Pflegedienst entstehen. Dem sollte sich die Geschäftsführung, aber auch die PDL bei der Beurteilung des Risikomanagement bei einem Personalmangel bzw. hoher Arbeitsverdichtung bewusst sein. Demnach könnte eine unzureichende Personalausstattung nach der Entscheidung des OLG Nürnberg[190] eine grobe Organisationspflichtverletzung, insbesondere im Intensivpflegebereich darstellen. In der Sphäre des Beschäftigungsprozesses, sind sowohl Sanktionsmöglichkeiten für regelwidriges Verhalten, als auch Anreize z.B. für die Erreichung von Zielen vorzusehen. Sollte eine Fremdvergabe von Tätigkeiten erfolgen, z. B. beim Einsatz von Zeitarbeitspersonal nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AÜG (Arbeitnehmerüberlassungsgesetz) in der Finanzbuchhaltung, müsste sich das Fremdpersonal in die Compliance-Politik der gGmbH einfügen.[191] Dies gilt ebenso für das planmäßige Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft nach § 57 Abs. 3 Satz 1 AO, die die Voraussetzungen der §§ 51ff. AO erfüllt. Compliance muss sich über den gesamten Betrieb der gGmbH ziehen. Daher befasst sich der Normtext in Kapitel 7.4 mit der Kommunikation des CMS, wonach wesentliche Elemente des CMS intern sowie extern kommuniziert und dokumentiert werden müssen.[192] Laut *Scherer* kann deshalb eine rechtssichere Dokumentation im Fall von Non-Compliance zur Entlastung beitragen.[193] Insbesondere wären die steuerrechtlichen Vorgaben zu den steuerbegünstigten Zwecken nach der AO im Verwaltungs- und Buchhaltungsbereich zu erörtern. Thema wären aber auch die Grenzen einer politischen Betätigung innerhalb des Pflegedienstes. Insbesondere darf es keinesfalls zur politischen Beeinflussung der Pflegebedürftigen bzw. der Bevölkerung kommen. Bei Wahlen sind mit Verweis auf z. B. die Wählernötigung, ein Vergehen nach § 108 StGB, alle Aktivitäten dazu zu unterlassen. Demzufolge

[190] OLG Nürnberg, Urteil vom 25.03.2011 – 5 U 1786/10, BeckRS 2011, 10586.
[191] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 160.
[192] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 168.
[193] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 168.

wäre es sinnvoll, Kommunikationsziele zu erarbeiten. Die Kommunikation sei somit für die Förderung der Unternehmenskultur sowie Wirksamkeit des CMS motivierend und solle das Bewusstsein der Akteure für das CMS wecken.[194] Eine Bewusstseinsbildung werde daher z. B. über analoge oder digitale Schulungen, Audits, Dienstbesprechungen, Kommunikation durch die Geschäftsführung, den CO bzw. der PDL und regelmäßiges Informationsmanagement zu erreichen.[195] In der Dokumentation des CMS, seien zudem die Compliance-Kultur, Compliance-Ziele und Compliance-Verpflichtungen zu berücksichtigen.[196] Mit Hilfe von Checklisten werden somit die von der DIN ISO 37301 geforderten Dokumentationen aufgeführt und für ein Audit nachgewiesen.[197]

8. Betrieb

Das Kapitel 8 behandelt die regelkonforme Umsetzung des CMS in die tägliche Praxis. Demzufolge ist das CMS von der Geschäftsführung rechtssicher in die Prozesse der Organisation der gGmbH und der ambulanten Pflege einzuführen.[198] Dazu besteht im Übrigen nach der Rechtsprechung des LG München im Siemens/Neubürger-Urteil sogar eine rechtliche Verpflichtung.[199] Nach *Scherer* umfasst ein wirksam gestaltetes CMS Handlungen, die einer Compliance-Kultur Inhalt und Wirkung verschaffen.[200] Folglich soll hier regelwidriges Verhalten vermieden werden. Dazu zählen z. B. Richtlinien, Kompetenzregelungen, Rollenbeschreibungen, Umfang von Vollmachten nach § 164 BGB bzw. Prokura nach § 49 HGB, aber auch die Trennung von Verantwortlichkeiten. Demnach sollte die Buchhaltungskraft keine oder nur eine unter Wahrung des Vier-Augen-Prinzips erfolgende Freigabe für den Zahlungsverkehr erhalten. Sind hingegen Tätigkeitsbereiche, wie z. B. Abrechnungsleistungen, Buchführungstätigkeiten, die Gehaltsabrechnung bzw. steuerliche Tätigkeiten an Dritte ausgelagert, müsste sichergestellt werden, dass deren Prozesse gesteuert und überwacht werden.[201] Hierbei ist mit den externen Dienstleistern zu kommunizieren und die Ergebnisse sind zu dokumentieren. Im Personalbereich wäre für die betriebliche Umsetzung des CMS das Hinweisgeberschutzsystem nach § 12 Abs. 1 Satz 1 HinSchG verpflichtend einzubinden, sofern nach § 12 Abs. 2 HinSchG mindestens 50 Beschäftigte in der gGmbH tätig sind. Das Gesetz schützt den Mitarbeiter bei der Anzeige von Non-

[194] Ebd.
[195] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. A 7.4, S. 45.
[196] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 169.
[197] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 173.
[198] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 177.
[199] Ebd.
[200] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 178.
[201] Ebd.

Compliance vor beruflichen Nachteilen, wie z. B. einer Kündigung des Dienstvertrags oder anderen Repressalien. Schließlich gehört zu einem rechtskonformen Betrieb eines wirksamen CMS die entsprechende regelkonforme Dokumentation dazu.

9. Bewertung der Leistung

Kapitel 9 behandelt die regelmäßige Überwachung und Bewertung des CMS.[202] Das Ergebnis lässt dabei Rückschlüsse auf die Wirksamkeit des CMS zu. Demzufolge sind wichtige Erkenntnisse auf Steuerungsmöglichkeiten und Überarbeitungsbedarf im CMS zu erlangen. Nach 9.1.1 der Norm umfasst die Überwachung z. B. die Wirksamkeit von Schulungen der Verwaltungs-, Buchhaltungs- oder Pflegekräften, die Aktualität der Compliance-Verpflichtungen, die Überprüfung der Geschäftsstrategie auf Risiken zwecks Aktualisierung oder die Wirksamkeit der Bearbeitung eingetretener Compliance-Verfehlungen.[203] Die Überwachung der Leistung beinhaltet z. B. Fälle des regelwidrigen Verhaltens, den Zustand der Compliance-Kultur und die Festlegung von Indikatoren. Dazu zählen etwa Risiken bzw. Entwicklungen von Non-Compliance.[204]

10. Verbesserung

Kapitel 10 fordert eine ständige Verbesserung.[205] Folglich muss die gGmbH die Eignung, Wirksamkeit und Angemessenheit des CMS fortlaufend überarbeiten.[206] Demzufolge ist die Einrichtung verpflichtet, mittels geeigneter Maßnahmen das CMS ständig aktuell zu halten und an neue Aufgabenfelder anzupassen, d. h. der Pflegedienst muss agieren und reagieren. Bei der Einführung einer neuen Buchhaltungssoftware, der Telematik in der ambulanten Pflege oder der Einsatz einer KI-gestützten Pflegedokumentation wäre somit das CMS auch auf die neuen Bereiche zu erweitern. Diese Maßnahmen würden ebenso für die Einbindung weiterer Systeme, wie ein Tax-CMS, bzw. eine separate Risikobeurteilung bei der Zuordnung der Kapitalrücklagen für die zeitnahe Mittelverwendung zutreffen. Als Maßnahmen könnten hier eine Zielabweichungsanalyse, bzw. Handlungsprozesse dienen.[207] Treten nun bei der täglichen Arbeit Fehler auf, müsste bei der Analyse der Fehlerkultur sichergestellt werden, dass ein gleicher Fehler nicht nochmals passiert. Das ist etwa der Fall, wenn z.B. bei Jahresabschlussprüfungen nach

[202] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 215.
[203] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. A 9.1, S. 49.
[204] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 220.
[205] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 10, S. 30.
[206] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 225.
[207] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 225.

§ 316 Abs. 1 HGB negative Feststellungen zur Kapitalrücklage durch die Prüfer getroffen werden. Bei einer Verwechslung der Medikamente bei namensgleichen Patienten müsste daher die PDL Vorkehrungen treffen, damit sich dies nicht mehr wiederholt. Dies wäre nämlich ein Indiz dafür, dass das CMS noch nicht wirksam funktioniert.[208] Demnach ist es überaus wichtig, die Feststellungen aus Prüfungsberichten bzw. die Ergebnisse von Qualitätsprüfungen nach § 114 Abs. 2 Satz 1 SGB XI im CMS zu verarbeiten. Folglich würde sich dazu die Gestaltung einer Fehlermeidungsstrategie gut eignen. Mittels einer Reifegradmessung hätte zudem die Geschäftsführung die Möglichkeit, das CMS nach Reifegradstufen einzuteilen.[209] Methodisch bieten sich hier unterschiedliche Modelle, wie der Standard ISO 15504, an.[210] Anhand einer Stufenskala von 1 (gering) bis 10 (sehr hoch) könnten etwa die einzelnen Umsetzungsphasen bewertet werden. Die Geschäftsführung hätte dann die Umsetzung des P-/D-/C-/A-Zyklus im Blickfeld.[211]

VI. Zertifizierung des CMS

Nach der erfolgreichen Implementierung des CMS in den Betrieb der gGmbH könnte die Geschäftsführung über eine Zertifizierung des CMS nachdenken. Bei einer gerichtlichen Auseinandersetzung mit dem FA oder Gerichten könnte die Zertifizierung als beweiskräftiger Nachweis für die Einhaltung der Sorgfaltspflichten dienen. Eine Zertifizierung ist eine Konformitätsbewertung, die von einer Konformitätsbewertungsstelle im Sinne von Art. 2 Nr. 13 VO (EG) 765/2008 ausgeführt wird. Unter Konformität wird die Erfüllung einer Anforderung verstanden.[212] Eine Konformitätsbewertung ist nach Art. 2 Nr. 12 VO (EG) 765/2008 das Verfahren zur Bewertung, ob spezifische Anforderungen an ein Produkt, ein Verfahren, eine Dienstleistung, ein System, eine Person oder eine Stelle erfüllt sind. Eine Konformitätsbewertungsstelle ist eine Stelle, die Konformitätsbewertungstätigkeiten einschließlich Kalibrierungen, Prüfungen, Zertifizierungen und Inspektionen durchführt. Die Konformitätsbewertungsstelle müsste jedoch nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AkkStelleG (Akkreditierungsstellengesetz) akkreditiert sein. Eine Akkreditierung ist nach Art. 2 Nr. 12 VO (EG) 765/2008 eine Bestätigung durch eine nationale Akkreditierungsstelle, dass eine Konformitätsbewertungsstelle die in harmonisierten Normen festgelegten Anforderungen und gegebenenfalls, zusätzliche Anforderungen, einschließlich solcher in relevanten sektoralen Akkreditierungssystemen, erfüllt, um eine spezielle Konformitätbewertungs-

[208] Ebd.
[209] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 227.
[210] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 228.
[211] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 228.
[212] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 3.15, S.13.

tätigkeit, demnach eine Zertifizierung, durchzuführen. Die Akkreditierung wird dabei als hoheitliche Aufgabe des Bundes durch die Deutsche Akkreditierungsstelle GmbH Berlin durchgeführt. Demnach ist eine verbindliche Zertifizierung durch eine Organisation zulässig, die nach § 1 Abs. 1 AkkStelleG für eine Zertifizierung nach der DIN ISO 37301 akkreditiert ist, wie z. B. die Tüv Rheinland AG Köln. Mit der Zertifizierung des CMS gibt es zudem eine gute Gelegenheit, die Funktionalität des CMS zu prüfen. Allerdings sieht *Rack* in Zertifikaten eine Selbsttäuschung sowie eine bloße Momentaufnahme ohne Nachweis einer dauerhaften Wirksamkeit eines CMS.[213] Dieser Ansicht von *Rack* kann jedoch nicht gefolgt werden. Bei der Implementierung des CMS wird nämlich die Geschäftsführung mit der Belegschaft gezwungen, sich mit den verschiedenen Elementen des CMS zu beschäftigen. Bei einer Zertifizierung zeigen zudem externe Auditoren der Geschäftsführung Schwachstellen auf. Demnach erfolgt eine Rückmeldung über die Wirksamkeit des CMS.[214] Dies könnte etwa eine unzureichende Risikoanalyse oder eine fehlende Dokumentation sein. Folglich wäre hier die Geschäftsführung angehalten, beanstandete Punkte im Sinne des Kapitels 10 des Standards zu beheben.[215] Ansonsten gäbe es nämlich keine Zertifikatserteilung.[216] Ein zertifiziertes CMS könnte vor Gericht die Beweiserhebung je nach Rechtsangelegenheit nach § 142 Abs. 1 ZPO bzw. § 244 Abs. 2 StPO oder nach § 81 Abs. 1 Satz 2 FGO zum Zwecke der Exculpierung qualitativ verstärken. Das Gericht müsste demnach bei der Beweiserhebung ein Zertifikat einer akkreditierten Institution würdigen. Daher empfiehlt *Scherer* eine Zertifizierung des CMS, um eine persönliche zivil-, straf- und bußgeldrechtliche Haftung zu vermeiden.[217]

VII. Compliance und das interne Qualitätsmanagement

Das QM nach DIN ISO 9001:2015 ist von Governance, Compliance und dem Risikomanagement abzugrenzen.[218] Unter einem QM sind alle Tätigkeiten, Führungsaufgaben und Methoden die zur Planung, Umsetzung, Sicherung, Überprüfung und Verbesserung von Prozessen, Dienstleistungen und Produkten sowie ihrer Leistungsbedingungen führen, zu subsumieren. Die Zielsetzung des QM ist damit eine optimale pflegerische Versorgung der Pflegebedürftigen unter Einhaltung aller Standards. Dies kann etwa der Hygienestandard sein oder der

[213] *Rack*, Compliance-Berater 2/2024, Auditverfahren: Compliance als Dauerpflicht, S. 1–4.
[214] *Sayar*, Berichterstattung zu und Prüfung von Compliance-Management-Systemen, 2022, S. 76.
[215] DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. 10, S. 30.
[216] *Naucke/Corell*, 2023, Der neue Compliance Prüfungsstandard IDW PS 980, Kap. 4, S. 19.
[217] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 25.
[218] Scherer, in: CMS nach DIN ISO 37301, S. 60.

Standard zur Anwendung von subkutanen Injektionen, wie etwa die bekannte Insulinspritze. Das QM befasst sich schwerpunktmäßig mit den Prozessbereichen Kundenanforderungen, Leistungserstellung, Marketing und Vertrieb sowie Kundenzufriedenheit und Beschwerdemanagement. Governance bezieht sich hingegen auf die gesamte Unternehmensführung, Compliance und das Risikomanagement auf den gesamten Pflegebetrieb.[219] Zum QM zählen die Pflegedokumentation sowie die Expertenstandards. Die Pflegedokumentation erfasst und dokumentiert den Pflege- und Gesundheitszustand der pflegebedürftigen Person. Wie erwähnt, würde sich der Standard DIN ISO 37301 für eine Verbindung mit verschiedenen Managementsystemen eignen. Demzufolge wäre es für die ambulante Pflege empfehlenswert, das QM mit dem Compliance-Standard zu verknüpfen. Das QM soll dabei helfen, eine mangelhafte Pflege zu verhindern sowie strafrechtliche Konsequenzen und Haftungsansprüche aus Pflegefehlern bzw. durch Falschabrechnung zu vermeiden. Dies ist auch für die Einhaltung der Rechtsordnung nach § 51 Abs. 3 AO hinsichtlich des Erhalts der Gemeinnützigkeit nach der AO wichtig. Ein QM wird im Übrigen auch dazu beitragen, über die Vorhaltung der benötigten Unterlagen für die Anforderung nach § 66 Abs. 3 Satz 1 AO, die Hilfsbedürftigkeit der Personen nach § 53 Satz 1 Nr. 1 AO nachzuweisen. Schließlich ließe sich das interne Qualitätsmanagement nach DIN ISO 9001:2015 zusammen mit der DIN ISO 37301 optimal kombinieren.

C. Fazit und Ausblick

In vorliegender Masterthesis wurde das Thema Compliance in einer gGmbH, insbesondere im ambulanten Pflegebereich behandelt. Die gewonnenen Erkenntnisse ergaben, dass es für die Geschäftsführung der gGmbH zur Haftungsminimierung sehr sinnvoll sein kann, sich mit Compliance zu beschäftigen. Anhand der Vorgaben nach § 43 Abs. 1 GmbHG und der einschlägigen Rechtsprechung konnte daher eine Verpflichtung für die Einrichtung eines CMS abgeleitet werden. Weshalb der Gesetzgeber das Thema Compliance den Gerichten überließ, ist dabei nicht nachvollziehbar. Die Risiken, die nun aus den Voraussetzungen der Steuerbegünstigung und dem Betrieb der gGmbH entstehen, sind allerdings jedenfalls zu vielfältig. Hier kann daher nicht nur der Verlust der Gemeinnützigkeit drohen, sondern auch der Verlust des Versorgungsvertrags. Demnach wären Arbeitsplätze gefährdet, da regelwidriges Verhalten in einer Insolvenz nach § 11 Abs. 1 Satz 1 InsO enden könnte. Zudem sind damit Reputationsschäden verbunden, weshalb ein wachsamer Überblick über die Risiken und Haftungs-

[219] Scherer, in: CMS nach DIN ISO 37301, S. 60.

gefahren erforderlich wäre. Ein CMS könnte hier jedenfalls eine hilfreiche Unterstützung darstellen. Für die Implementierung eines CMS stehen nun grundsätzlich verschiedene Modelle zur Verfügung. Wie aufgezeigt ist es daher empfehlenswert, sich an der DIN ISO 37301 zu orientieren. Der Level A-Standard ist dabei dynamisch und entsprechend auf zukünftige Entwicklungen der gGmbH justierbar. Zudem sprechen die Möglichkeiten einer Zertifizierung für diesen Standard. Die Meinungen in der Literatur zur Zertifizierung sind jedoch unterschiedlich. *Rack* sieht hier eine Selbsttäuschung, während *Scherer* die Zertifizierung empfiehlt. Tatsächlich wäre es jedoch praktikabel, das CMS für eine Zertifizierung auszurichten, wobei eine gesetzliche Verpflichtung zur Zertifizierung des CMS hingegen noch nicht besteht.[220] *Scherer* empfiehlt zudem aus Haftungsgründen eine Zertifizierung. Zu sehr sind die Geschäftsführung, ein CO sowie die Belegschaft mit der täglichen Arbeit beschäftigt und könnten Legalitätspflichten im Betrieb übersehen, während externe Auditoren die gemeinnützige Einrichtung aus einem anderen Blickwinkel begutachten werden. Dabei gilt es vor allem auch, die bekannte „Betriebsblindheit“ zu vermeiden. Bei der beschriebenen gemeinnützigen Körperschaft, der wegen des Satzungsfehlers, die Steuerbegünstigung aberkannt wurde, wäre möglicherweise bei einem Audit zur Satzungsüberprüfung die fehlende Anfallsberechtigung bzw. Stellungnahme des FA früher bemerkt worden. Selbst dem Notar und den Beteiligten ist jedoch bei der notariellen Beurkundung nach § 8 BeurkG der Fehler entgangen, obwohl nach § 13 Abs. 1 Satz 1 BeurkG den Beteiligten in der Gegenwart des Notars, die Niederschrift vorgelesen wurde. Hätte daher die betroffene Körperschaft ein CMS installiert gehabt, wäre dieses wohl lückenhaft oder nicht praxistauglich. Kritisch ist bei der Erstellung der Masterthesis anzumerken, dass eine Erhebung bei gemeinnützigen Körperschaften zur Vorhaltung eines CMS durchaus einen interessanten, zusätzlichen Beitrag zur Masterthesis beigetragen hätte. Ob damit eine valide Ergebnisqualität erzielt worden wäre, bleibt jedoch fraglich. Dies liegt vor allem daran, dass sich die Vorstellungskraft zur Definition von Compliance wohl aufgrund der diversen Ansichten unterscheidet. Möglicherweise rafft sich jedoch der Gesetzgeber noch auf, um hier eindeutige rechtliche Regelungen zu schaffen. Die Einführung eines CMS in einer gemeinnützigen GmbH ist bereits jetzt eine Pflichtaufgabe der Geschäftsführung. Schließlich wäre die gezielte Auseinandersetzung mit Compliance und die Implementierung eines CMS für eine gGmbH, die im Leistungsportfolio ambulante Pflege anbietet, sehr empfehlenswert.

[220] *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S. 33.

D. Literaturverzeichnis

Barczak, *Tristan*, Rechtsbegriffe, Elementarteilchen juristischer Methodik und Dogmatik, JuS 2020, 905–1000 (zitiert als Barczak, JuS 2020, 905.).

Bauchowitz, *Anja*, Compliance Management im Gesundheitswesen, Dissertation, 2021, Hamburg, Verlag Dr. Kovăc GmbH, Hamburg (zitiert als *Bauchowitz*, Compliance Management im Gesundheitsweisen, Kap., S.).

BeckOK AO, *Koenig*, Ulrich, (Hrsg.) 5., völlig neu bearbeitete Auflage 2024, München 2024 (zitiert als Bearbeiter, in: *Koenig*, BeckOK AO, § Rn.).

BeckOK OWiG, *Graf*, J*ürgen*, (Hrsg.) 44. Edition, Stand: 01.10.2024, München 2024 (zitiert als *Graf*, in: BeckOK OWiG, § Rn., beck-online.).

BeckOK StaRUG, *Skauradszun, Dominik (Hrsg.)*/*Fridgen Alexander (Hrsg.)*, 14. Edition, Stand 01.10.2024, München 2024 (zitiert als *Bearbeiter* in; BeckOK StaRUG, § Rn., beck-online.).

Bungartz, *Oliver*/*Kahle*, *Christian*, Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, Bad Langensalza, 2023, Verlag C.H. Beck oHG, München (zitiert als *Bungartz/ Kahle*, in: Compliance in der öffentlichen Wirtschaft, 2023, *Bearbeiter*, § Rn.).

Bürkle, Jürgen (Hrsg.)/*Hauschka, Christoph E*. (Hrsg.)/*Schieffer Anita* (Hrsg.), Der Compliance Officer, 2. Auflage 2024, Zwickau 2024, Verlag C.H. Beck oHG München, Online-Ausgabe (zitiert als *Bearbeiter*, in: BHS, Compliance Officer, 2024, § Rn.).

DCGK (Hrsg.), Der Deutsche Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 28.04.2022,URL:https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/220517_Deutscher_Corporate_Governance_Kodex_2022.pdf <04.03.2025> (zitiert als: DCGK 2022, S.).

Deutsches Institut für Normung (Hrsg.), DIN ISO 37301/A1:2011-11, Compliance-Managementsysteme - Anforderungen mit Leitlinien zur Anwendung, 2021, Beuth Verlag GmbH Berlin (zitiert als DIN ISO 37301, 2022, CMS, Kap. S.).

Deutsches Institut für Normung (Hrsg.), DIN ISO 37301/A1:2024-10, Compliance-Managementsysteme - Anforderungen mit Leitlinien zur Anwendung, 2021, Beuth Verlag GmbH Berlin (zitiert als DIN ISO 37301/A1, 2024, CMS, S.).
DIN ISO 37301/A1:2011-11/DIN ISO 37301/A1:2024-10:
„Wiedergegeben mit Erlaubnis des DIN Deutsches Institut für Normung e.V. Maßgebend für das Anwenden der DIN-Norm ist deren Fassung mit dem neuesten Ausgabedatum“ (Deutsches Institut für Normung e.V.)“

Diakonie Deutschland Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung e. V. (Hrsg.), Diakonischer Corporate Governance Kodex, 1. Auflage, Leinfelden-Echterdingen, 2019, Diakonie Deutschland Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung e. V. Berlin, Online-Ausgabe (zitiert als DGK, 2019, S.).

Fein, *Johannes*, NPOs in Bedrängnis durch strafbare Handlungen von Geschäftsführer oder Vorstand, WINHELLER Blog, Artikel vom 04.11.2020, Url: https://winheller.com/blog/npos-bedraengnis-strafbare-handlungen-geschaeftsfuehrer- vorstand/, <04.03.2025> (zitiert als *Fein*, NPOs in Bedrängnis durch strafbare Handlungen von Geschäftsführer oder Vorstand.).

Fissenewert, Peter, Compliance für den Mittelstand, 2. aktualisierte Auflage, Sinzheim, 2018, Verlag C.H. Beck oHG München (zitiert als *Fissenewert*, Compliance für den Mittelstand, 2018, § Rn.).

Hindersmann, Magnus/*Nöcker, Gregor*, Tax Compliance, Anforderungen an ein innerbetriebliches Kontrollsystem, 2. überarbeitete und aktualisierte Auflage, 2023, Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft-Steuern-Recht GmbH, (zitiert als *Hindersmann*/*Nöcker* in: Tax Compliance, 2023, Kap., S.).

Pieske-Kontny, *Detlev*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, Barleben, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.KG, Berlin 2023, E-Book (zitiert als *Pieske-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, 2023, S., Rn.).

Hugger, Heiner/*Pasewaldt*, *David*, Berücksichtigung eines Compliance-Manage-ment-Systems bei der Bußgeldbemessung, NZWiSt 2018, S. 388–392 (zitiert als *Hugger, Heiner*/*Pasewaldt*, Berücksichtigung eines CMS bei der Bußgeld-bemessung, NZWiSt 2018, S. 388–392.)

Kohlhepp, *Ralf*/*Weidmann*, *Christina*, (2020), Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage 2020, Wiesbaden, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2020, E-Book (zitiert als *Weidmann*/*Kohlhepp*, Die gemeinnützige GmbH, 4. Auflage, 2020, Kap., S.).

Möhrle, *Hartwin*/*Weinen*, *Ralf*, Professionelle Compliance Kommunikation, 2021, Wiesbaden, Springer Gabler, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2021, E-Book (zitiert als *Möhrle*/*Weinen*, in: Professionelle Compliance Kommunikation, 2021, Kap., S.).

Müller, *Jürgen R.*/*Fischer*, *Christian*, Tax Compliance, 2. Auflage, 2022, Göttin-gen, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.KG, Berlin 2022, E-Book (zitiert als *Müller*/*Fischer* in: Tax Compliance, 2022, Kap., S., Rn.).

Moosmayer, *Klaus*/*Lösler*, *Thomas*, (2024), Corporate Compliance, 4. Auflage, 2024, Verlag C.H. Beck, München, Online-Ausgabe (zitiert als *Bearbeiter*, in: *Moosmayer/Lösler,* Corporate Compliance, 2024, § Rn.).

Naucke, *Christoph*/*Corell*, *Christian*, Der neue Compliance Prüfungsstandard IDW PS 980, 1. Auflage, 2023, Haufe-Lexware GmbH & Co.KG, Freiburg, E-Book (zitiert als *Naucke*/*Corell*, 2023, Der neue Compliance Prüfungsstandard IDW PS 980, Kap., S.).

Rack, *Manfred*, Compliance-Berater 11/2021, in: Mehr Rechtssicherheit für Vorstände durch die neue DIN ISO 37301, S. 401–452, Url: https://rack-rechtsanwälte.de/upload/Mehr Rechtssicherheit für Vorstände durch die neue DIN ISO 37301 CB Berater Beitrag.pdf, <04.03.2025> (zitiert als *Name*, Compliance-Berater 11/2021, Mehr Rechtssicherheit für Vorstände durch die neue DIN ISO 37301, S. 401–452.).

Rack, *Manfred*, Compliance-Berater 1-2/2024, Auditverfahren: Compliance als Dauerpflicht, S.1-4, Url: https://rack-rechtsanwälte.de/seiten/news?news=57438 <04.03.2025> (zitiert als *Rack*, Compliance-Berater 1-2/2024, Auditverfahren: Compliance als Dauerpflicht, S. 1-4.).

Römermann, *Volker* (Hrsg.), Münchner Anwalts-Handbuch GmbH-Recht, 5. überarbeitete und erweiterte Auflage, 2023, Bad Langensalza, Verlag C.H. Beck oHG, München, Online-Ausgabe (zitiert als *Bearbeiter*, in: MAH GmbHR, 2023, § Rn.).

Sayar, *Sanjar*, (2022), Dissertation, Berichterstattung zu und Prüfung von Compliance-Management-Systemen, Url: https://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/20584/1/20211021_Dissertation%20SanjarSayar.pdf, <04.03.2025> (zitiert als *Sayar*, Berichterstattung zu und Prüfung von Compliance-Management-Systemen, 2022, S.).

Schauhoff, *Stephan* (Hrsg.)/*Kirchhain*, *Christian* (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage, 2023, Zwickau, Verlag C.H. Beck oHG München, Online-Ausgabe (zitiert als *Bearbeiter* in: *Schauhoff*/*Kirchhain*, Gemeinnützigkeits-HdB, 2023, § Rn.).

Scherer, *Josef*, Compliance-Managementsystem nach DIN ISO 37301:2021, erfolgreich implementieren, integrieren, auditieren, zertifizieren, 1. Auflage, 2022, Krakó, Beuth Verlag GmbH Berlin-Wien-Zürich, Berlin (zitiert als *Scherer*, CMS nach DIN ISO 37301, S.).

Seeck, Björn/Wackerbeck Alexander, 2022, Aberkennung der Gemeinnützigkeit – Wenn die rote Linie überschritten ist, DStR 2022, S. 633–640 (zitiert als *Seek/Wackerberg*, Aberkennung der Gemeinnützigkeit, DStR 2022.).

Tanski, *Joachim S*., Compliance-Management, 1. Auflage, 2023, Wiesbaden, Springer Gabler, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2023, E-Book (zitiert als *Tanski*, Compliance-Management, 2023, Kap., S.).

Udsching, *Peter* (Hrsg.)/*Schütze Bernd*, (Hrsg.), SGB XI Soziale Pflegeversicherung Kommentar, 6., neu bearbeitete Auflage, 2024, München, Verlag C.H. Beck München, Online-Ausgabe (zitiert als *Bearbeiter*, in: SGB XI, § Rn.).