

# § 58 Nr. 1 AO und § 57 Abs. 3 und Abs. 4 AO – Ein Praxisbericht zwei Jahre nach der Neuregelung

Vortrag im Rahmen der 4. Septembertagung des Zentrums für Non Profit  
Recht Mitteldeutschland im Institut für Steuerrecht

Dr. Eva-Maria Kraus

14. September 2023

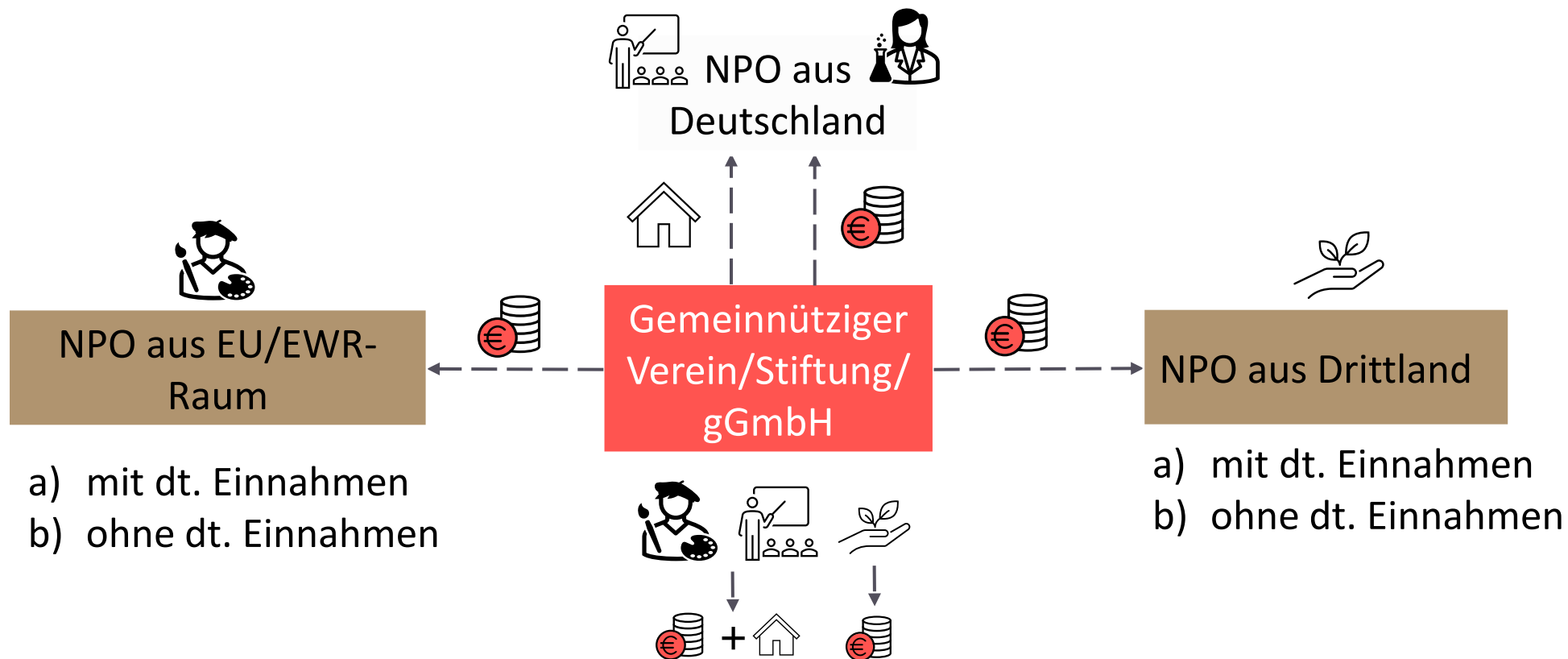
# Agenda

- 01** Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO
- 02** Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO
- 03** Beteiligungen nach § 57 Abs. 4 AO

# Mittelweiter- gabe nach § 58 Nr. 1 AO



## Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO

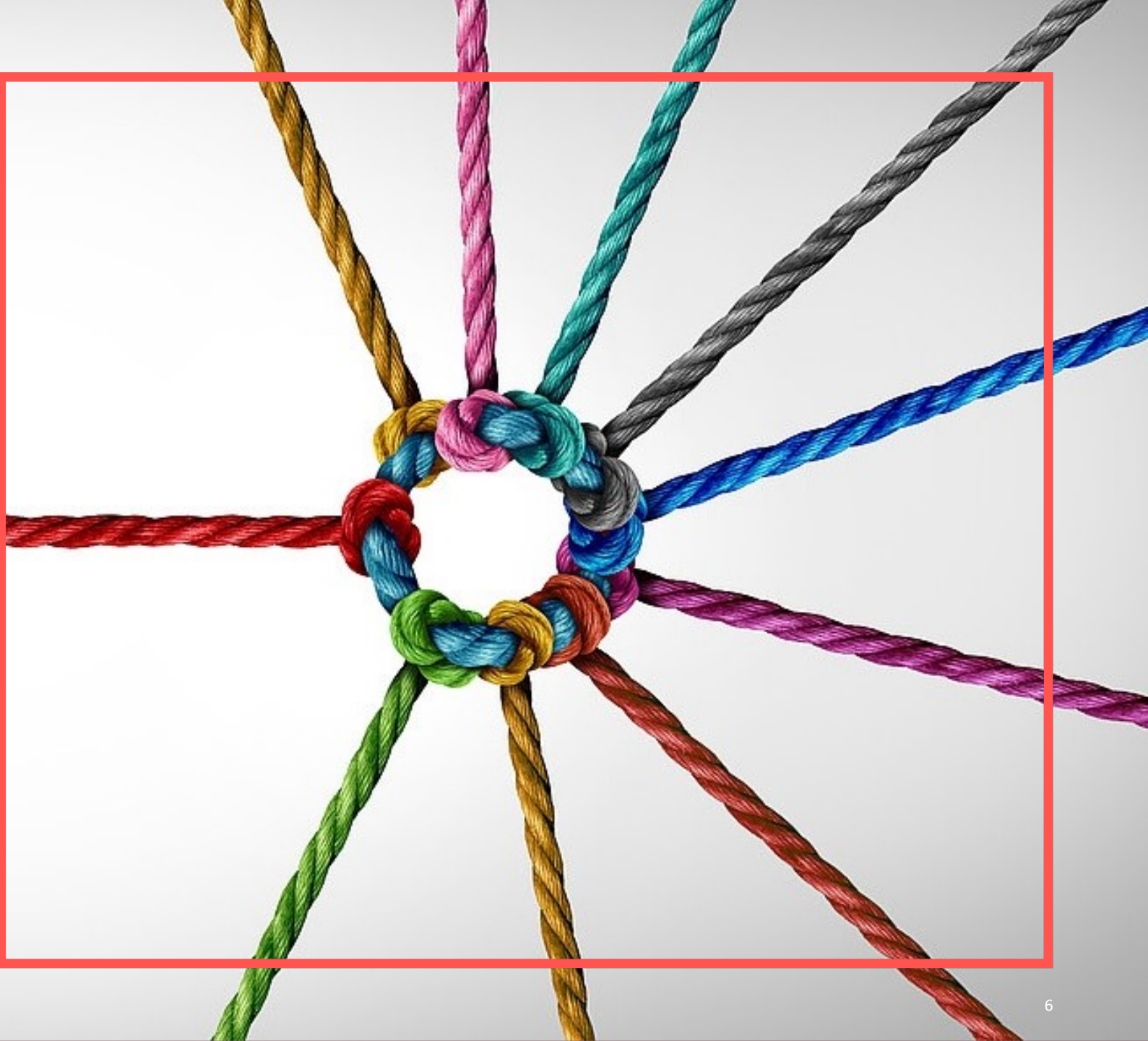


## Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO

- **Mittel:** Geld, Nutzungsüberlassung, Warenlieferung, Dienstleistungen (Nr. 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO)
- **Empfänger:** inländische steuerbegünstigte Körperschaften, beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Körperschaften, wenn sie die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen erfüllen (BFH 18.8.2022 – V R 15/20), Nicht-EU/EWR-Körperschaften wenn ordnungsgemäße Verwendung sichergestellt ist, inländische und ausländische jPdÖR
- **Zweck:** für jeden steuerbegünstigten Zweck unabhängig vom eigenen (Nr. 3 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO; aber ggf. zivilrechtliche Beschränkungen)
- **Zuwendung:** Unentgeltlich bis max. kostendeckend (Nr. 7 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO); Kosten erfassen alle direkten und indirekten Kosten, die der Betrieb i.Z.m. Fördertätigkeit mit sich bringt, also auch anteilige Gemeinkosten, Finanzierungskosten, Abschreibungen etc.
- **Satzung:** Aufnahme in der Satzung nur, wenn Mittelweitergabe die einzige Art der Zweckverwirklichung ist (§ 58 Nr. 1 S. 4 AO; Nr. 3 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO)
- **Vertrauensschutz:** bei nachgewiesen steuerbegünstigtem Empfänger und jPdÖR (§ 58a AO; AEAO zu § 58a AO); Zuwendungsempfängerregister?

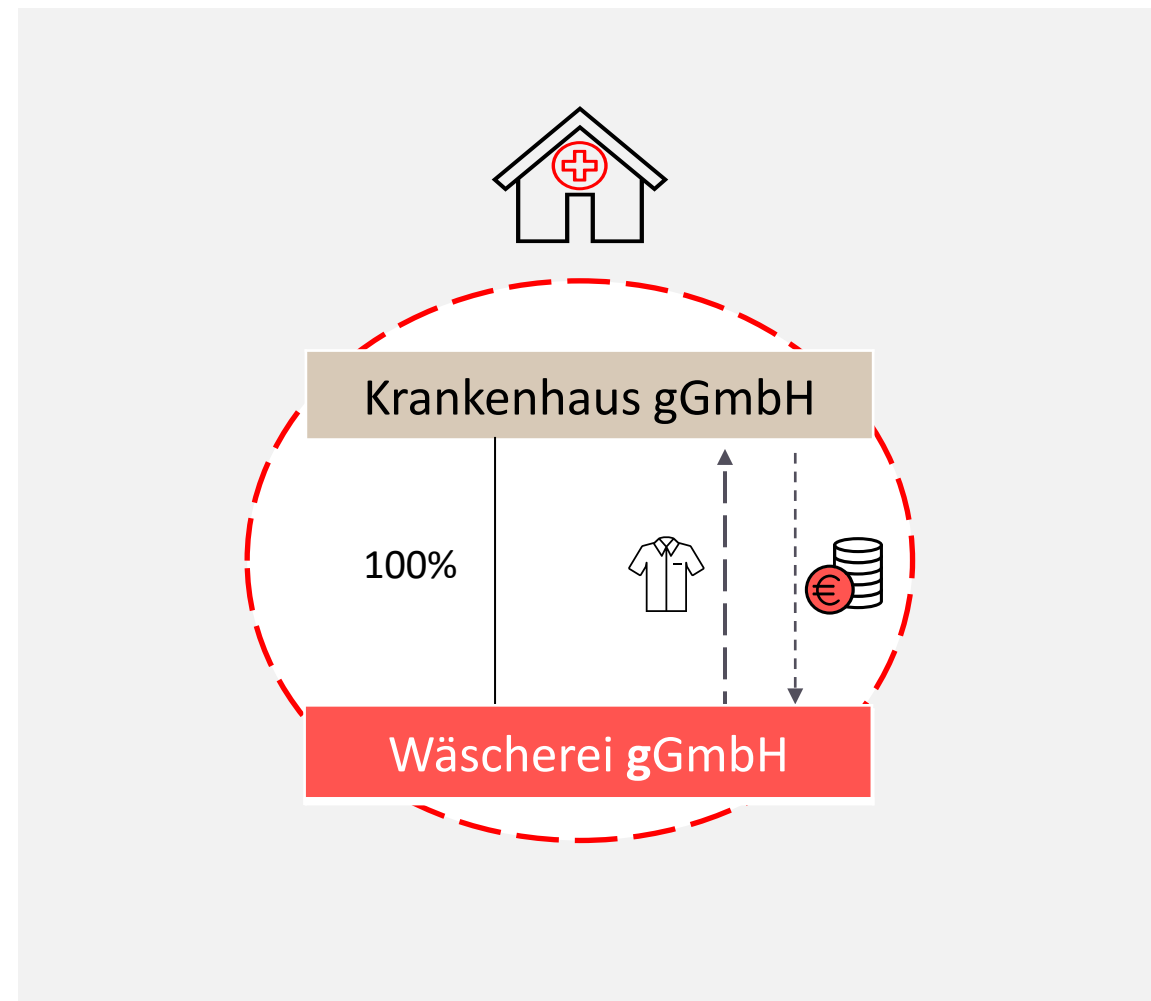


**Kooperation  
nach  
§ 57 Abs. 3 AO**







## Kooperationen nach § 57 Abs. 3 AO

- Voraussetzungen:
  - satzungsgemäßes (Umfang umstritten, siehe nächste Folie) planmäßiges Zusammenwirken von:
  - mindestens einer nach §§ 51 bis 68 AO „voll“ gemeinnützigen Körperschaft
  - und mindestens einer weiteren Körperschaft, die entweder ebenfalls nach §§ 51 bis 68 AO „voll“ gemeinnützig ist oder der zur Gemeinnützigkeit allein die „Unmittelbarkeit“ fehlt
- Folge: für die Frage der „Unmittelbarkeit“ wird die Kooperation gemeinsam betrachtet
  - Dienstleistungstöchter/Einkaufsgemeinschaften sind ertragsteuerfrei möglich
  - bei Entgeltlichkeit Zweckbetrieb anstelle eines wiGb
  - Unentgeltlichkeit/Verbilligung löst keine vGA aus
  - ermäßigter USt-Satz?



## Kooperationen nach § 57 Abs. 3 AO

- Satzungsmäßige Voraussetzungen:
  - **planmäßiges Zusammenwirken** muss als Art der Zweckverwirklichung in die Satzung aufgenommen werden: nach Nr. 8 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO bei allen (!) Kooperationspartnern (d.h. Abstimmung mit allen Finanzämtern parallel nötig!)
    -  Bei einer bereits „voll“ gemeinnützigen Körperschaft ist diese Art der Zweckverwirklichung idR nachrangig und Fremdkörper
  - AEAO: namentliche Nennung aller **Kooperationspartner**, Ausnahme: Umschreibung in Satzung + Anlage mit Namen bei Konzern- od. Unternehmensverbund m.E. auch bei anderen Verbänden wie Caritas oder Vereinsverbund
    -  Es leuchtet nicht ein, warum Kooperationspartner über die Satzung identifiziert werden muss; bei wechselnden Kooperationspartner ständige Satzungsänderung nötig
- AEAO: **Art und Weise** der Kooperation (Leistungen)
  -  Unverständlich, warum eine Aufzählung der Leistungen, die Satzung unnötig aufbläht, erforderlich sein soll; Kooperation als Zweckverwirklichung m.E. ausreichend, auch sonst wird bei der Art der Zweckverwirklichung eine Umschreibung akzeptiert; allenfalls allgemeine Umschreibungen (bspw. Verwaltungsleistungen, zentrale Dienstleistungen)
- AEAO: mindestens ein gemeinsamer Zweck nötig
  -  Gesetz spricht nur von „einem“ steuerbegünstigten Zweck, wie bei § 58 Nr. 1 AO müsste hierfür jeder gemeinnützige Zweck ausreichen



## Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO und Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO

### Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO

- Beide Seiten originär gemeinnützig
- Keine Zweckidentität nötig
- Unentgeltlich bis max. kostendeckend (d.h. kein Gewinnaufschlag)
- Kein Satzungserfordernis (es sei denn einzige Art der Zweckverwirklichung)
- Ideeller Bereich oder Zweckbetrieb
- Vertrauensschutz nach § 58a AO

### Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO

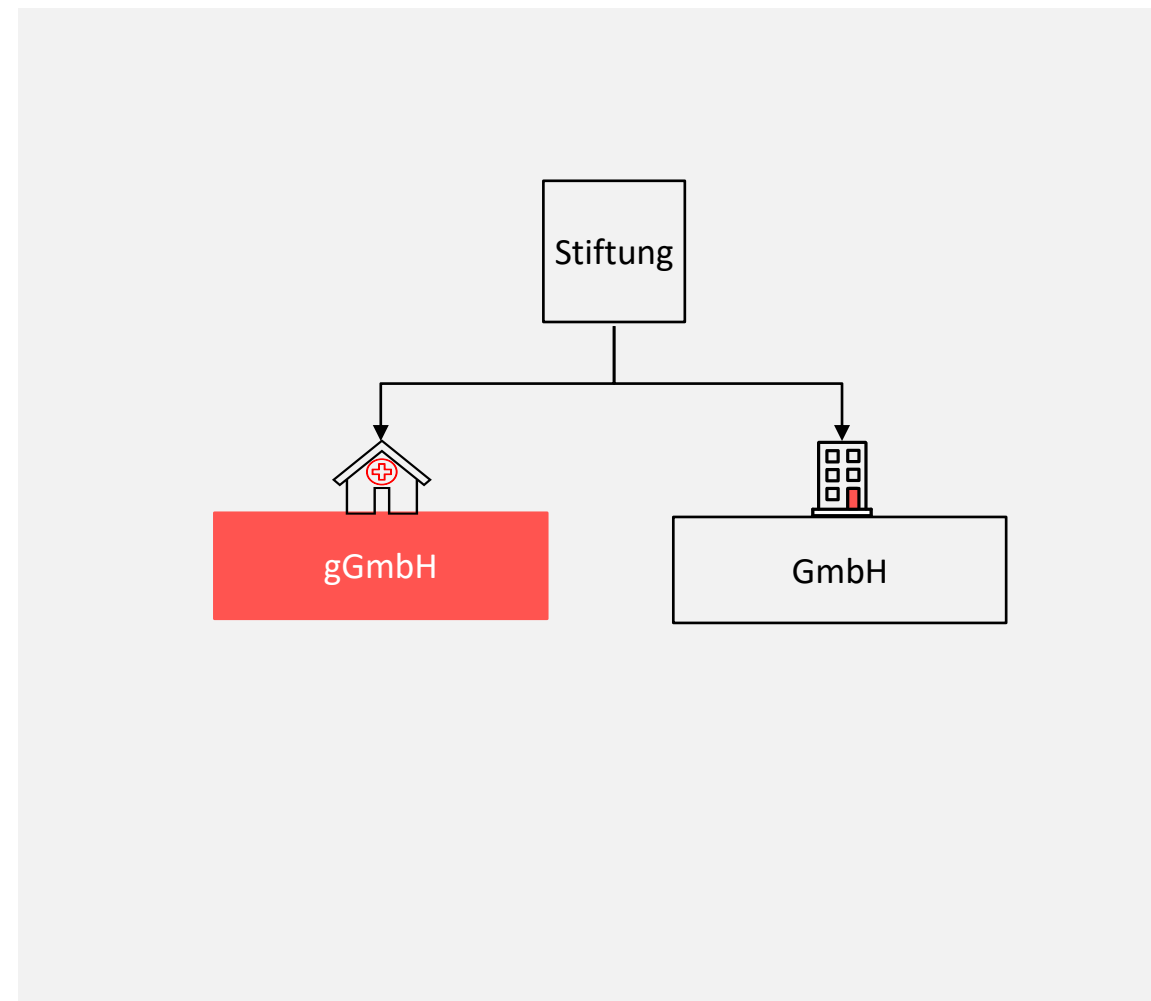
- Einbeziehung steuerpflichtige Körperschaft möglich
- Mindestens ein gemeinsamer Zweck
- Auch gegen Entgelt mit Gewinnaufschlag, aber kein marktübliches Entgelt erforderlich
- Doppeltes Satzungserfordernis
- Bei Entgeltlichkeit Zweckbetrieb
- Vertrauensschutz m.E. analog § 58a AO

**Beteiligungen  
nach  
§ 57 Abs. 4 AO**



## Beteiligungen nach § 57 Abs. 4 AO

- Voraussetzungen:
  - Halten von Beteiligungen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften (ausschließlich oder auch)
  - mindestens ein gemeinsamer steuerbegünstigter Zweck
  - Halten und Verwalten von Beteiligungen muss als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung abgebildet sein
- Folge: für die Frage der „Unmittelbarkeit“ wird die Beteiligungsgesellschaft mit einbezogen
  - Muttergesellschaft muss daneben nicht noch unmittelbar gemeinnützig tätig sein
  - Beteiligung ist dem ideellen Bereich zuzuordnen
  - Beteiligung wird nicht als Ertragsquelle angesehen, insbes. sind Verluste unschädlich
  - Auswirkung auf Rücklagenbildung
  - Einsatz von zeitnah zu verwendenden Mitteln möglich
  - Umsatzsteuerliche Organschaft denkbar



## Ihre Referentin



Dr. Eva-Maria Kraus

Rechtsanwältin, Steuerberaterin  
Assoziierte Partnerin

T +49 228/95 94 0

[eva-maria.kraus@fgs.de](mailto:eva-maria.kraus@fgs.de)



# § 57 Abs. 3, 4 AO und § 58 Nr. 1 AO – Ein Praxisbericht zwei Jahre nach der Neuregelung

---

DIPL.-FW. (FH) CARINA LEICHINGER  
(MBA, MPM)

UNIVERSITÄT LEIPZIG

ZENTRUM FÜR NON PROFIT RECHT MITTELDEUTSCHLAND

14. SEPTEMBER 2023



# § 57 Abs. 3 AO – Gesetzlicher Wortlaut

---

## § 57 Unmittelbarkeit

(...)

(3) <sup>1</sup>Eine Körperschaft verfolgt 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 erfüllt**, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.

<sup>2</sup>Die **§§ 14 sowie 65 bis 68** sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach **Satz 1** zusammenwirkenden Körperschaften **zusammenzufassen** sind.

(4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann **unmittelbar** im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie **ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet**.

# § 57 Abs. 3 AO – Verwaltungsanweisungen

---

## AEAO zu § 57 Abs. 3 AO (Auszug)

4. (...) Wenn mehrere Körperschaften, die außer dem Unmittelbarkeitsgrundsatz **alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO** erfüllen, **satzungsgemäß** durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, ist das Kriterium der Unmittelbarkeit für alle beteiligten Körperschaften erfüllt.

5. Planmäßiges Zusammenwirken bedeutet das **gemeinsame, inhaltlich aufeinander abgestimmte und koordinierte Wirken** von zwei oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften, um einen ihrer **steuerbegünstigten Satzungszwecke** zu verwirklichen. (...)

8. Das **Zusammenwirken** mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks muss **in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten** sein. Die **Körperschaften**, mit denen kooperiert wird, und die **Art und Weise der Kooperation** müssen in den Satzungen der Beteiligten **bezeichnet** werden.

Bei **mehreren Kooperationspartnern** genügt es, wenn diese anhand der Satzung **konkret nachvollziehbar** sind, beispielsweise bei einer Kooperation innerhalb eines Konzern- oder Unternehmensverbundes durch **Bezeichnung des Konzerns oder des Unternehmensverbundes**. Eine **namentliche Benennung der einzelnen Kooperationspartner** muss sich dann aus einer **Aufstellung** ergeben, die der Finanzverwaltung bei Beginn der Kooperation und bei Änderung der Kooperationspartner **zusätzlich zur Satzung** vorzulegen ist.

# § 57 Abs. 3 AO – Praktische Erfahrungen

---

- die **satzungsgemäße Abbildung der Kooperation** ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme (entscheidend: zivilrechtliche Wirksamkeit (BFH vom 23.07.2020 - V R 40/18, BStBl II 2021 S. 3))
- dies erfordert eine Bezeichnung der **Kooperationspartner** sowie die **Art und Weise der Kooperation** zur Erfüllung des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks i.S. der **§§ 52 bis 54 AO**
- ein Kooperationspartner (z.B. Tochter-KapG): empfohlen wird die **namentliche** Nennung in der **Satzung**
- mehrere Kooperationspartner: ausreichend ist die Bezeichnung des Konzerns bzw. Verbunds in der **Satzung** + Fertigung einer **Aufstellung** mit namentlicher Nennung ohne Satzungsqualität  
→ bei Beginn der Kooperation und bei Änderungen: möglichst **zeitnah** (auch unterjährig)
- Art und Weise: **Beitragsleistung** jedes Kooperationspartners (z.B. Überlassung von Grundvermögen oder Personal, Übernahme der Geschäftsführung) sowie **gemeinsame ideelle bzw. zweckbetriebliche Tätigkeit** (z.B. zugunsten des Betriebs einer Kita, einer Fortbildungseinrichtung)  
→ Hintergrund: das planmäßige Zusammenwirken zugunsten eines gemeinsamen begünstigten Zwecks muss erkennbar werden; nicht zulässig: unspezifische **Öffnungsklauseln**

# § 57 Abs. 4 AO – Gesetzlicher Wortlaut

---

## § 57 Unmittelbarkeit

(...)

(3) <sup>1</sup>Eine Körperschaft verfolgt 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 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.

<sup>2</sup>Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.

(4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann **unmittelbar** im Sinne des **Absatzes 1 Satz 1**, wenn sie **ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet**.

# § 57 Abs. 4 AO – Verwaltungsanweisungen

---

## AEAO zu § 57 Abs. 4 AO (Auszug)

14. Eine Beteiligung, die **nach § 57 Abs. 4 AO** zur unmittelbaren Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft gehalten und verwaltet wird, ist dem **ideellen Bereich** zuzuordnen, wenn die **steuerbegünstigten Zwecke** der gehaltenen Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken **enthalten** sind. Die **Einnahmen aus dieser Beteiligung** sind dann keine Einnahmen der Vermögensverwaltung, sondern **Einnahmen im ideellen Bereich**.



# § 57 Abs. 4 AO – Praktische Erfahrungen

---

- abgabenrechtliche Einordnung von **Beteiligungen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften** vor Inkrafttreten des JStG 2020:
  - i.d.R. **Vermögensverwaltung** (vgl. AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 AO)
- gemäß **§ 57 Abs. 4 AO** kommt eine Zuordnung der Beteiligung zum **ideellen Bereich** in Betracht
  - hierfür muss (dem Wortlaut des AEAO folgend) der **Anwendungsbereich des § 57 Abs. 4 AO** eröffnet sein
- Weitere Folgen:
  - für potenzielle **Endowments** nach **§ 58 Nr. 3 AO** (max. 15 %) sowie Zuführungen zur **freien Rücklage** nach **§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO** (max. 10 % der Einnahmen)

# § 57 Abs. 4 AO – Praktische Erfahrungen

---

- einzelne Folgewirkungen betreffen **steuerbegünstigte Stiftungen**:
  - **keine Zuführungen nach § 62 Abs. 4 AO** im Jahr der Errichtung sowie den drei folgenden Jahren aus Einnahmen steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften möglich
- ... bzw. *könnten* sie betreffen:
  - **§ 58 Nr. 6 AO** stellt für Zwecke der **Stiferversorgung** auf max. ein Drittel des **Einkommens** der Stiftung ab; gemäß AEAO Nr. 11 zu § 58 Nr. 6 AO ist darunter die „**Summe der Einkünfte** aus den einzelnen Einkunftsarten des **§ 2 Abs. 1 EStG**“ zu verstehen
  - fraglich ist, ob eine Mittelweitergabe i.S. des **§ 58 Nr. 1 AO** hierunter zu subsumieren ist (vgl. AEAO Nr. 4 zu § 58 Nr. 1 AO: „Ausschüttungen und *sonstige* Zuwendungen“)
  - empfehlenswert: **Klärung** mit dem örtlich zuständigen FA, soweit **§ 58 Nr. 6 AO** angewendet wird und sich auf Einnahmen aus steuerbegünstigten Beteiligungsgesellschaften stützt

# § 58 Nr. 1 AO – Gesetzlicher Wortlaut

---

## § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts **Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet**. Mittel sind **sämtliche Vermögenswerte** der Körperschaft. Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. Beabsichtigt die Körperschaft, als einzige **Art der Zweckverwirklichung** Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung **in der Satzung** zu benennen,

(...)

# § 58 Nr. 1 AO – Verwaltungsanweisungen

---

## AEAO zu § 58 Nr. 1 AO (Auszug)

1. (...) Mittel sind nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. Auch **Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen** und die **Erbringung von Dienstleistungen** unterfallen dem Begriff der Mittel. (...)

7. Werden **unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme** Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht und diese Nutzungen, Warenlieferungen und Dienstleistungen bei der Empfängerkörperschaft dem **steuerbegünstigten Bereich zugeordnet**, sind diese bei der Geberkörperschaft dem **ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb** zuzuordnen. (...)

Werden Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen oder Dienstleistungen gegen einen **die entstandenen Kosten übersteigenden Betrag** erbracht, sind diese grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. der Vermögensverwaltung zuzuordnen und können damit nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. In diesem Fall findet **§ 58 Nr. 1 AO keine Anwendung**.

# § 58 Nr. 1 AO – Praktische Erfahrungen

---

- **§ 58 Nr. 1 AO** ermöglicht den **Mitteltransfer** an andere begünstigte Körperschaften zwecks Verwendung **für steuerbegünstigte Zwecke**
- die Begünstigung besteht in der **Einräumung eines wirtschaftlichen Vorteils**; diese Vorteilsgewährung „steuert“ die abgabenrechtliche Beurteilung einer Leistung (= steuerliche Würdigung + Entstehung nutzungsgebundenen Vermögens)
- im Gegenzug: soweit Entgelt für Leistungserbringung vereinbart = **max. kostendeckend** (bisher reichten vergünstigte Konditionen aus, z.B. ein geringerer Gewinnaufschlag als marktüblich)
- i.S. eines **Kostenausgleichs** (m.E. max. Vollkosten)
- **nicht** identisch mit dem Entgeltverständnis nach **§ 66 Abs. 2 AO** („nicht des Erwerbs wegen“)



---

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!  
Ich freue mich auf den gemeinsamen  
Austausch...

