



## Flick Gocke Schaumburg

Der gemeinnützige Unternehmensverbund aus der  
Perspektive des Ertragsteuerrechts - de lege ferenda

Prof. Dr. Stephan Schauhoff  
Partner Flick Gocke Schaumburg  
Vorstand Bundesverband Deutscher Stiftungen  
Bündnis für Gemeinnützigkeit

Universität Leipzig - Verbands- und Konzernstrukturen im  
Dritten Sektor

12. September 2019

## I. Rechtspolitische Vorschläge zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement

1. Koalitionsvertrag Große Koalition
2. Einstimmiger Beschluss Landesfinanzminister/Senatoren im Mai, Arbeitsauftrag an BMF
3. Referentenentwurf vom BMF angeblich in der Abstimmung - wo bleibt er?
4. Gesetzesvorschlag Bündnis für Gemeinnützigkeit - Auszüge für gemeinnützige Verbands- und Konzernstrukturen

### **5. zu § 55 Abs. 1 AO**

§ 55 Abs. 1 AO formuliert derzeit:

Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind: [...]

### **Geänderte Definition der Selbstlosigkeit**

§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO wird wie folgt gefasst:

„Eine Förderung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - der Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) der Körperschaft verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind.“

Mit der Änderung wird der Grundsatz der Selbstlosigkeit - entsprechend der neueren h. M. in Rechtsprechung und Lehre - auf die mittelbare Verfolgung von Erwerbszwecken der Mitglieder der Körperschaft (Mitglieder, Gesellschafter, Stifter u. a.) beschränkt. Die Grenzen wirtschaftlicher Tätigkeiten bestimmen sich nach § 56 AO (Ausschließlichkeit).

**6. zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO**

**Angemessenheitsprüfung nach der Business  
Judgement Rule**

In § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO wird als Satz 2  
hinzugefügt:

„§ 63 Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.“

Es mehren sich die Streitigkeiten dazu, was Ausgaben sind, die dem Zweck der Körperschaft „fremd sind“ oder in welchen Fällen eine Begünstigung durch „unverhältnismäßig hohe“ Vergütungen vorliegt. Durch den Verweis auf die in § 63 AO zu verankernde Business Judgement Rule wird klargestellt, dass es nicht auf die objektive Richtigkeit der Entscheidung aus ex post-Sicht, sondern darauf ankommt, ob die Verantwortlichen aus ex ante-Sicht im Rahmen ihrer Ermessensausübung eine vertretbare Entscheidung getroffen haben. Dies allein ist Maßstab für die Beurteilung einer zweckwidrigen Maßnahme.

## 7. zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO

Zuordnung von Beteiligungen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften zum nutzungsgebundenen Vermögen

In § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wird folgender neuer Satz eingefügt:

„Dazu zählen auch der Erwerb von Vermögensgegenständen, die einer anderen Körperschaft für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt überlassen werden oder der Erwerb von Beteiligungen an steuerbegünstigten Körperschaften (§ 58 Nr. 1 AO).“

Die Neuregelung ermöglicht den Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel für den Erwerb von Vermögensgegenständen, die anderen steuerbegünstigten Körperschaften unentgeltlich oder gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt überlassen werden. Gleiches gilt für den Erwerb von Beteiligungen an anderen steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften. Daraus folgt zugleich, dass solche Vermögensgegenstände oder Beteiligungen zum nutzungsgebundenen Vermögen (und nicht zur vermögensverwaltenden Sphäre) gehören.

### **8. zu § 57 Abs. 1 AO**

§ 57 Abs. 1 AO formuliert derzeit:

Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann 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 eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

In der Rechtspraxis gibt es im Wesentlichen vier Fallgruppen der Bewirkung gemeinnütziger Tätigkeit:

-selbst mit eigenen Mitarbeitern oder Vertragspartnern, die bislang in § 57 Abs. 1 Satz 2 AO als Hilfsperson gesondert genannt werden;

### **Neufassung des § 57 Abs. 1 AO**

§ 57 Abs. 1 AO wird wie folgt gefasst:

„Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke, wenn sie diese Zwecke selbst verwirklicht. Dies kann auch durch Zuwendungen oder Überlassungen zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke nach Maßgabe von § 58 Nr. 1 bis Nr. 5 oder im Zusammenwirken mit Dritten geschehen“.

-selbst durch zweckgerichtete Zuwendungen, beispielsweise für Stipendien, kulturelle Veranstaltungen oder zur Ausbildungsförderung. Dabei sind die Stipendiaten etc. keine Hilfspersonen, da sie unabhängig arbeiten, aber der gemeinnützige Zweck wird durch die Mittelvergabe gefördert;

-Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften, insbesondere in Form von Geld, damit diese mit dem Geld eigene Zweckverwirklichungsmaßnahmen ergreifen (§ 58 Nr. 1 bis Nr. 5 AO);

-schließlich gibt es unendlich viele Formen der horizontalen Zusammenarbeit (Kooperationen), die bislang im Gesetzestext nicht abgebildet sind.

Es sollte im Ermessen der gemeinnützigen Körperschaften liegen, auf welche Weise sie ihre Ziele umsetzen. Die bisherige Formulierung des § 57 AO schafft in der Praxis erhebliche Unsicherheit und führt zu Vertragsregelungen, die - vermeintlich - gemeinnützigkeitsrechtlich notwendig sind. Eine derart veränderte Fassung des § 57 AO würde viele (Schein-)Probleme beseitigen.

Zusätzlich könnte erwogen werden, in § 57 Abs. 2 AO eine Art gemeinnützigkeitsrechtlicher

Gruppenbesteuerung einzuführen, bei der sich mehrere Körperschaften auf Antrag, ggfs. auch ohne finanzielle Beteiligung, und für eine bestimmte Mindestdauer als eine steuerbegünstigte Körperschaft behandeln lassen können. Rechtsfolge wäre zunächst eine wechselseitige Zurechnung der Tätigkeiten von Gruppenmitgliedern. Darüber hinaus könnte daran gedacht werden, entgeltliche Zwischenleistungen innerhalb der Gruppe nicht mehr als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln. Wird eine Hilfstätigkeit zur gemeinnützigen Zweckerfüllung, bspw. Buchhaltung, Löhne, Einkauf etc. zugunsten eines anderen erbracht, qualifiziert das geltende Gemeinnützigkeitsrecht solche Tätigkeiten als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, was im gemeinnützigen Konzern misslich ist. Dies könnte durch eine Gruppenbesteuerung mit einer Zweckbetriebsregelung für gruppeninterne Leistungen ebenso vermieden werden wie die Zuordnung von gemeinnützig gebundenem Vermögen zur Vermögensverwaltung.



### **9. zu § 58 Nr. 1, 2, 4, 5, 8, 9 AO**

§ 58 AO enthält missverständliche Formulierung („beschaffen“) und nicht nachvollziehbare unterschiedliche Anforderungen an eine Weitergabe von Mitteln (§ 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO), die wohl auch einer europarechtlichen Überprüfung nicht standhalten können. Zudem bedarf es, damit die gemeinnützigen Organisationen überhaupt den zunehmenden Professionalisierungsanforderungen gerecht werden können, Regelungen, die betriebswirtschaftlich und haftungsrechtlich sinnvolle Holdinggestaltungen im gemeinnützigen Sektor ermöglichen bzw. erleichtern.

### **Mittelverwendung für andere Körperschaften und steuerlich unschädliche Betätigungen**

Der Einleitungssatz in § 58 AO wird wie folgt geändert:

„Die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke können auch dadurch verwirklicht werden, dass“

#### **§ 58 Nr. 1 AO wie folgt gefasst:**

„nach Nr. 1 bis Nr. 5 eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts verwendet; die Verwendung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst

steuerbegünstigt ist. Eine Mittelverwendung für die Verwirklichung einer anderen Körperschaft kann auch dadurch erfolgen, dass Vermögensgegenstände anderen steuerbegünstigten Körperschaften gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt überlassen oder eine Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft erworben oder gehalten wird. Das Gleiche gilt für die Ausführung von Leistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt zu steuerbegünstigten Zwecken.“

Mit der Änderung wird klargestellt, dass es nicht um Mittelbeschaffungskörperschaften, also Spendensammelvereine, geht, sondern insbesondere auch Förderstiftungen nach § 58 Nr. 1 AO begünstigt sind. Ferner wird der Tatsache Rechnung getragen, dass nicht die Beschaffung von Mitteln, für eine andere Körperschaft, sondern die Verwendung der eigenen Mittel für die andere Körperschaft entscheidend ist. Zudem werden die bisher in § 58 Nr. 1 und 2 AO gesondert erfassten Tatbestände zusammengefasst und die Ungleichbehandlung zwischen originärem und derivativem Erwerb von Anteilen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften beseitigt, für die es keinen Grund gibt.

## 12. zu § 63 AO

### **Tatsächliche Geschäftsführung und Verlust der Gemeinnützigkeit**

#### **Business Judgement Rule**

§ 63 Abs. 1 AO wird als Satz 2 hinzugefügt:

„Maßgebend ist, ob auf Grundlage angemessener Informationen die Geschäfte zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft in gutem Glauben geführt werden.“

Den Organen sollte mehr Rechtssicherheit gegeben werden, dass Fehlentscheidungen aus ex post-Sicht nicht mehr zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen können und den Organen ein weiter, eigener Entscheidungsspielraum zukommt.

## 20. zu § 3 Nr. 6 GewStG

§ 3 Nr. 6 GewStG formuliert derzeit:

Von der Gewerbesteuer sind befreit [...]

3. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb  
- ausgenommen Land- und Forstwirtschaft -  
unterhalten, ist die Steuerfreiheit insoweit ausgeschlossen;

Damit gemeinnützige Körperschaften ihre Mittel möglichst effektiv und nachhaltig einsetzen, tritt die Notwendigkeit der Bildung von Kooperationen in Form einer GbR immer stärker hervor. Ungelöstes Problem ist bislang, dass diese Kooperationen der Gewerbesteuer unterliegen, obwohl jede einzelne Tätigkeit für sich ein Zweckbetrieb wäre. Eine Anwendung des § 3 Nr. 6 GewStG ist

§ 3 Nr. 6 GewStG wird um einen Satz 3 erweitert:

Satz 1 gilt auch für Zusammenschlüsse deren Gesellschafter ausschließlich in Satz 1 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind.

derzeit nicht möglich, da die Gewerbesteuerbefreiung nur für die dort genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt.

Um zukünftig effektive gemeinnützige Kooperationen zu ermöglichen, sollte der § 3 Nr. 6 um einen Satz 1 erweitert werden. Eine vergleichbare Regelung besteht bereits bei der Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG)