



Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht

Die Neuregelungen in §§ 57, 58 und 58a AO –
eine Einführung

Kai-Uwe Jäckel / Dr. Karoline Schwarz

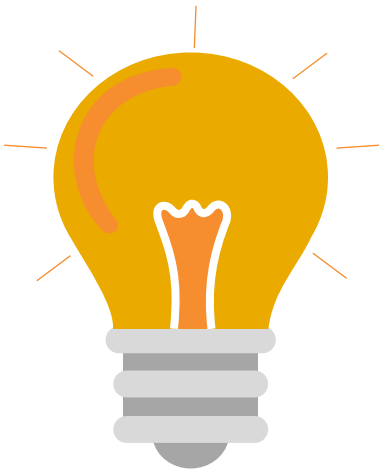
1. Oktober 2021

Gesetzesänderungen aus dem JStG 2020

Rückblick: Der „lange“ Weg der Reform

Reformbestrebungen zur Gemeinnützigkeit:

- seit mehreren Monaten gab es, insbesondere aus den Reihen der Bundesländer, Bestrebungen, das Gemeinnützigkeitsrecht an für die Praxis wichtigen Stellen zu reformieren.
- Den erste Versuch der Länder im September 2019, über den Bundesrat eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts anzustoßen, scheiterte. Die Regierungskoalition versprach, jedoch einen eigenen Reformentwurf vorzulegen.
- Da dies bisher noch nicht geschehen war, regten die Länder mit den Beschlussempfehlungen des Bundesrates vom 9.10.2020 (Bundesrats-Drucksache 503/1/20) erneut eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts an.
- Bundesregierung wiederum hat in einer „Gegenäußerung“ vom 21.10.2020 (Bundestags-Drucksache 19/23551, JStG 2020) ihre Zustimmung zu Vorschlägen des Bundesrates erklärt.
- Nunmehr hat der Bundestag am 16.12.2020 den Entwurf der Bundesregierung für das Jahressteuergesetz 2020 in der vom Finanzausschuss geänderten Fassung ([19/25160](#)) beschlossen.
- Am 21.12.2020 wurde daraufhin das Gesetz beschlossen und im Bundesgesetzblatt (JStG 2020, BGBl. 2020, 3096) verkündet.
- Am 6.8.2021 hat sich die Finanzverwaltung per Änderung des AEAO zu den Neuregelungen geäußert.



Gesetzesänderungen aus dem JStG 2020

Kooperationen



„Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar [...], wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren [gemeinnützigen] Körperschaft [...] einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.“ (§ 57 Abs. 3 AO)

Die Tätigkeiten der zusammenwirkenden Körperschaften sind für das Vorliegen des Zweckbetriebs zusammenzufassen.

→ **Leistungen von und an Servicegesellschaften (i.d.R. vertikale Tätigkeiten) als auch zwischen gemeinnützigen Körperschaften (i.d.R. horizontale Leistungserbringung) könnten steuerbefreit sein**

Konzernstrukturen



— „Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar [...], wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.“ (§ 57 Abs. 4 AO)

— reine Holdinggesellschaften ohne eigene operative gemeinnützige Aktivitäten können unmittelbar gemeinnützig sein, Finanzierung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln möglich

Gesetzesänderungen aus dem JStG 2020

Mittelweitergabe



- Die Mittelweitergabe, die bisher in § 58 Nr. 2 AO geregelt war, ist in § 58 Nr. 1 AO integriert worden. Folglich sind bei der Mittelbeschaffungstätigkeit und bei der Mittelweitergabe die Tatbestandsunterschiede hinsichtlich des Empfängerkreises und der Höhe der möglichen Weitergabe beseitigt. Satzungserfordernis nur noch bei ausschließlichem Zweck.
- Potentielle Mittelempfänger:
 - inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
 - beschränkt steuerpflichtige Körperschaften,
 - juristische Personen des öffentlichen Rechts und
 - ausländische Körperschaften, bei denen die Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.

Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben



- § 58a AO regelt den Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben. Der gute Glaube des Zuwendenden an die Richtigkeit überlassener Freistellungsbescheide, Anlagen zum Körperschaftsteuerbescheid oder den Bescheid nach § 60a AO wird geschützt.
- **Bei Mittelweitergaben ist darauf zu achten, dass ein Nachweis der Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft vorliegt, der die Voraussetzungen des § 58 a Abs. 2 AO erfüllt.**
 - Die Vorschrift ist nicht anwendbar für Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts. Hier besteht ein umfassender Vertrauensschutz aufgrund des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG)

Gesetzesänderungen aus dem JStG 2020

Die wichtigsten weiteren Änderungen auf einem Blick

Zuwendungen



Zum 1. Januar 2024 wird ein **Zuwendungsempfängerregister** beim Bundeszentralamt für Steuern eingeführt, in dem u.a. Name, Adresse, Satzungszweck und Bankverbindung der gemeinnützigen Organisation gespeichert werden und das für Dritte einsehbar ist. (§ 60b AO) Die notwendigen Datenübermittlungen sollen amtsintern durch die zuständigen Finanzämter erfolgen.

→ **Einführung zum 1.1.2024**

Außerdem wurde die Grenze für den „**Vereinfachten Nachweis von Zuwendungen**“ von 200 € auf 300 € angehoben. (§ 50 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStDV)

→ **Anwendung ab 1.1.2021**

Besteuerungsgrenze



„Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht **45.000 € im Jahr**, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.“ (§ 64 Abs. 3 AO)

Erweiterung von Zweckbetrieben



Zweckbetriebe sind auch:

- „Einrichtungen zur Versorgung, Verpflegung und Betreuung von **Flüchtlingen**. Die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 sind zu berücksichtigen“ (§ 68 Nr. 1 lit. c) AO)
- „Einrichtungen, die [...] zur Durchführung der Fürsorge für **psychische und seelische Erkrankungen** beziehungsweise Behinderungen unterhalten werden [...]“ (§ 68 Nr. 4 AO)

Zeitvorgaben für die Mittelverwendung



Die **zeitnahe Mittelverwendung** spätestens in den folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren nach Zufluss gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von **nicht mehr als 45.000 €**. (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO)

→ **Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung** für kleine Körperschaften (kumulierte Einnahmen des ideellen Bereichs, des Zweckbetriebs, der Vermögensverwaltung und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes **≤ 45.000 €**)

→ **Keine Pflicht zur Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung**

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



Zeitvorgaben

wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung [...] **mit sofortiger Wirkung** zur Anwendung **in allen offenen Fällen** wie folgt geändert [...]

aber: Inkrafttreten der Regelungen lt. JStG 2020 am 29.12.2020

AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO:

In dem Veranlagungszeitraum, in dem die Einnahmen einer Körperschaft unter der 45 000 €-Grenze bleiben, ist für sämtliche vorhandene Mittel die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgesetzt. Bei **Überschreiten dieser Grenze** unterliegen **die in den Jahren des Unterschreitens angesammelten** und die übrigen, zu diesem Zeitpunkt **noch vorhandenen Mittel, nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.**

Wie hat eine entsprechende Dokumentation zu erfolgen?

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



Kooperationen

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 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.

Weites Verständnis des Zusammenwirkens

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 5:

Zusammenwirken umfasst **alle Tätigkeiten**, die geeignet sind, die Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke in Kooperation mit einer anderen Körperschaft zu erfüllen. Hierzu können **neben Dienstleistungen auch Nutzungsüberlassungen** gehören.

§ 57 Absatz 3 AO erfordert **nicht den Leistungsaustausch zwischen zwei Körperschaften**, sondern ein „satzungsmäßiges planmäßiges Zusammenwirken“. Dieses Zusammenwirken kann **auch in der Weise** erfolgen, dass **mehrere Körperschaften unterschiedliche Leistungselemente an einen selbst nicht steuerbegünstigten Dritten erbringen**, wenn diese Leistungselemente durch ihr Zusammenwirken in die Förderung eines gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks münden.

Mögliches Beispiel:
Cateringleistungen für Kita
(Vertrag regelmäßig mit Eltern)

Frage: Verhältnis von § 57 Abs. 3 AO zu Katalogzweckbetrieben nach § 68 Nr. 1 Buchst. a) AO ?

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



Kooperationen

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 6:

Die Anforderung an den eigenen Beitrag einer Körperschaft besteht darin, dass sie **selbst arbeitsteilig** zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen muss. Eine **bloße Vergabe von Aufträgen für ein Projekt, ohne Eigenleistung** in diesem Projekt selbst, ist beispielsweise **nicht ausreichend**.

Das planmäßige Zusammenwirken **erfordert keine Wiederholungsabsicht** und **keine finanzielle Eingliederung**, so dass auch Kooperationen zwischen gesellschafts- oder verbandsrechtlich nicht verbundenen Körperschaften möglich sind.

Aber: wie verhält sich dies zu dem Satzungserfordernis?

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 7:

Ein planmäßiges Zusammenwirken kann **auch mit steuerbegünstigten Betrieben gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts** erfolgen, nicht aber mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solchen.

Sinnvoll und konsequent

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



Kooperationen

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 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.

Umfassende Satzungsänderungen auf allen Ebenen erforderlich?
Flexibilität?
Namentliche Benennung oder Umschreibung ausreichend?

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 10:

Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs i.S.d. §§ 65 ff. AO sind die **aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit** zu beurteilen.

[...]

Tätigkeiten werden damit dann noch in Verwirklichung des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks erbracht, **wenn diese auch dem steuerbegünstigten Bereich (Zweckbetrieb oder ideelle Tätigkeit)** zugeordnet werden könnten, wenn sie alle von einer Körperschaft ausgeübt worden wären. Begünstigt können **z.B. gemeinschaftliche Serviceleistungen, wie Buchhaltung oder Beschaffungsstellen** sowie Nutzungsüberlassungen und Vermietungen sein.

Beurteilung bei gemischten Dienstleistungen (z.B. Buchhaltung einer Krankenhaus-Wäscherei-GmbH, die auch wiGB beinhaltet) ?

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



Kooperationen

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 11:

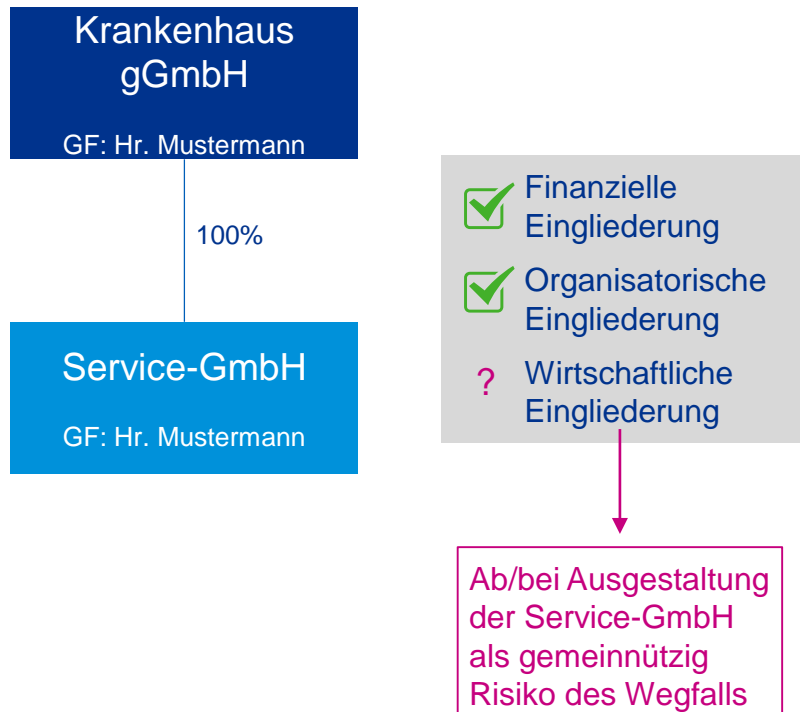
Die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder im ideellen Bereich **eingesetzten Wirtschaftsgüter** (z.B. Grundstücke) sind auch **bei den zusammenwirkenden Körperschaften dem Zweckbetrieb bzw. dem ideellen Bereich zuzuordnen**. Sie können deshalb **mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert** werden. [...] **Beteiligungen an anderen kooperierenden steuerbegünstigten Körperschaften** sind dem **ideellen Bereich** zuzuordnen (vgl. Nr. 13 des AEAO zu § 57 Abs. 4 AO).

Konsequent und zu begrüßen

Warum ist die Beteiligung dem ideellen Bereich zuzuordnen und die Wirtschaftsgüter dem Zweckbetrieb oder ideellen Bereich?

Außerdem: Auswirkungen auf umsatzsteuerliche Organschaft fraglich

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



- Das Vorliegen der umsatzsteuerlichen Organschaft erfordert, dass die Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).
- Voraussetzung für eine wirtschaftliche Eingliederung ist, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem unternehmerischen Bereich des Anteiligners zugeordnet werden kann (Abschn. 2.8 Abs. 6 S. 2 UStAE)
- Wird die Beteiligung nun aufgrund § 57 Abs. 3 oder Abs. 4 AO dem ideellen Bereich zugeordnet (so zumindest der AEAO), besteht das Risiko, dass die wirtschaftliche Eingliederung entfällt

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



AEAO zu § 57 Abs. 4 AO Tz. 12:

Nach Abs. 4 wird durch das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften der Grundsatz der Unmittelbarkeit erfüllt (Holdingstrukturen). Dabei **genügt** auch die Beteiligung **an nur einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft**. Eine **Mindestbeteiligungsquote** ist **nicht erforderlich**. Das schließt aber nicht aus, dass eine solche steuerbegünstigte Holdinggesellschaft **auch Anteile an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften** halten kann.

Gemeinnützige Holding bereits bei 1%-Beteiligung?

Begrüßenswert (auch nicht gemeinnützige Service-Gesellschaften möglich)

AEAO zu § 57 Abs. 4 AO Tz. 13:

Eine **Beteiligung**, die nach § 57 Absatz 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.

Verhältnis zu § 57 Abs. 3 AO?

Erfordernis der partiellen Satzungsidentität?

Welche Einnahmen sind hier gemeint?

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



AEAO zu § 57 Abs. 4 AO Tz. 14:

Bei den Anteilen an den steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften handelt es sich **um sogenanntes nutzungsgebundenes Vermögen** (§ 55 Absatz 1 Nr. 5 Satz 2 AO). Damit wird der **Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel ermöglicht**. Die **Ausgliederung** von Zweckbetrieben auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft, bei der die übertragende Körperschaft als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält und die Beteiligung bei der übertragenden Körperschaft dem ideellen Bereich zugeordnet wird, führt damit **nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung**.

Erwerb von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften durch zeitnah zu verwendende Mittel möglich

Nach dieser Logik sollten nunmehr begünstigte Anteile zum Wiederaufleben der freien Rücklage führen, die bei Erwerb in Anspruch genommen wurde

Aussagen der FinVerw (AEAO) – BMF v. 06.08.2021



Mittelweitergabe

AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 1:

Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es, Körperschaften als steuerbegünstigt anzuerkennen, die andere Körperschaften durch die vollständige oder teilweise Weitergabe bzw. Zuwendung eigener Mittel fördern. **Mittel sind nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. [...]**

Begrüßenswerte Klarstellung

AEAO zu § 58 Nr. 2 bis 10 AO Tz. 18:

Die in § 58 Nr. 3 bis 8 AO genannten Ausnahmetatbestände können auch ohne entsprechende Satzungsbestimmung verwirklicht werden. **Entgeltliche Tätigkeiten** nach § 58 Nr. 4, 5 oder 7 AO begründen einen steuerpflichtigen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung** (z.B. Raumüberlassung), **sofern kein Fall des § 58 Nr. 1 AO oder § 57 Absatz 3 AO** vorliegt.

Gilt dies auch bei Teilentgeltlichkeit?

KöMoG - Optionsmodell nach § 1a KStG

Optionsausübung

- **OHG und KG** (Personenhandelsgesellschaften) und Partnerschaftsgesellschaften
 - Grundsätzlich auch vergleichbare ausländische Personengesellschaften
- Unwiderruflicher **Antrag** spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahr, kein rückwirkender Antrag
 - Erstmals in 2021 für VZ 2022; keine zeitliche Bindungsfrist
 - Fiktiver Formwechsel zum Ende des Wirtschaftsjahr;

Laufende Besteuerung für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen und verfahrensrechtlich

- „**Optierende**“ **Gesellschaft**: Behandlung als Kapitalgesellschaft
 - insb. KStG, EStG, UmwStG, InvStG, AStG; auch für GewStG und FZuG
 - Nicht für GrEStG, ErbStG, UStG
- **Gesellschafter**: wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft
 - **Trennungsprinzip**: keine Ergebniszurechnung, Ausschüttungen statt Entnahmen, keine Sondervergütungen sowie Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, **Beteiligung** an der optierenden Gesellschaft wie Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

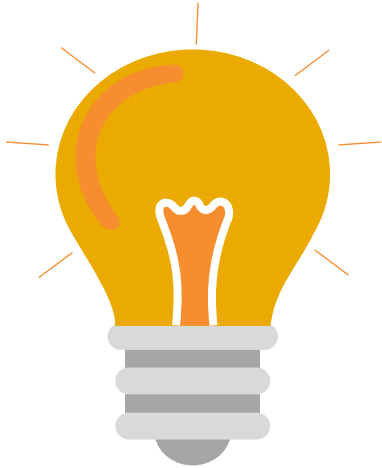
Gründe für zivilrechtlichen Verbleib in PersGes: Formfreiheit/Flexibilität, Mitbestimmung, Publizitätspflichten, Aufwand

Ist damit der Weg für die gemeinnützige GmbH & Co. KG eröffnet?

- Gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO sind unter Körperschaften die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen
- Die optierenden Gesellschaften nach § 1a KStG sind Körperschaften nach § 1 KStG
- Die Ausgestaltung als gemeinnützig ist jedoch bisher ungeklärt

Gesetzesänderungen aus dem JStG 2020

Weiterer Reformbedarf:



Insbesondere:

- Geordneter Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit
- Präzisierung des Wettbewerbsbegriffs in § 65 Nr. 3 AO
- Überarbeitung der Regelung zum ermäßigten Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebsleistungen in § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 3 UStG
- Steuerbefreiung von GrESt bei Übertragung von Grundbesitz zwischen gemeinnützigen Organisationen



Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!

Ihre Ansprechpartner

Kai-Uwe Jäckel

Steuerberater
Director, Public Sector Tax

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Galeriestraße 2
01067 Dresden

T +49 351 4944 172

kjaeckel@kpmg.com
www.kpmg.de

Dr. Karoline Schwarz

Steuerberaterin
Manager, Public Sector Tax

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Galeriestraße 2
01067 Dresden

T +49 351 4944 432

kschwarz@kpmg.com



www.kpmg.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2020 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.