

Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte

Dr. Christian Kirchhain und Prof. Dr. Sebastian Unger*

Die Ampel-Koalition aus SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP hat in ihrem Koalitionsvertrag eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts angekündigt. Dem Vernehmen nach soll diese Reform noch in diesem Sommer angestoßen werden. Ein konkreter Entwurf steht noch aus. Aus Sicht von Wissenschaft und Praxis besteht in vielen Teilen – mitunter erheblicher – Verbesserungsbedarf. Vor diesem Hintergrund unterbreiten die Verfasser Vorschläge für eine grundsätzliche Neuausrichtung sowie für besonders praxisrelevante Detailänderungen im Gemeinnützigkeitsrecht.

I. Rechtliche Entwicklung in den vergangenen Jahren

In Zeiten immer neuer Krisen und großer gesellschaftlicher Herausforderungen ist bürgerschaftliches Engagement wichtiger denn je. Die Zivilgesellschaft übernimmt zentrale gesellschaftliche Funktionen, die weit über die vielfach überbetonte Erbringung sozialer Dienstleistungen hinausreichen.¹ Der „Dritte Sektor“ wird auch künftig wachsen, für unsere Gesellschaft wichtige Dienste leisten und nicht zuletzt ein bedeutender Faktor unserer Volkswirtschaft sein.

Das rechtliche Umfeld, in dem gemeinnützige Organisationen² wirken, hat sich in den vergangenen Jahren erheblich verändert und weiterentwickelt. Besonders erwähnt seien aus der Rechtsprechung des BFH das Rettungsdienst-Urteil zur gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Gewinnerzielung im Bereich der Wohlfahrtspflege³, weiterhin die Entscheidungen zu den Voraussetzungen und Grenzen einer politischen Betätigung gemeinnütziger Organisationen⁴ sowie schließlich jüngere Entscheidungen zum Zweckbetrieb und zum ermäßigten Umsatzsteuersatz.⁵ Die Finanzverwaltung hat – erfreulicherweise – die Geprägetheorie aufgegeben.⁶ Die insbes. im Kontext des § 65 Nr. 3 AO wettbewerbsrelevante Abgrenzung zwischen gemeinwohlorientiertem, steuerbegünstigtem Wirken einerseits und ertragsteuerpflichtigen Tätigkeiten andererseits ist zunehmend Gegenstand kontroverser Diskussion im Einzelfall. Zugleich spielt das Gemeinnützigkeitsrecht nicht nur im Steuerrecht, sondern zunehmend auch im Vereins- und im Stiftungsrecht eine Rolle. Dies belegen, um hier nur zwei Beispiele zu nennen, die Kita-Beschlüsse des BGH zum vereinsrechtlichen Nebenzweckprivileg (§ 21 BGB)⁷ sowie die BGH-Entscheidung zur Möglichkeit, die organschaftliche Vertretungsmacht der Mitglieder des Vorstands eines gemeinnützigen Vereins oder einer gemeinnützigen Stif-

tung auf die steuerbegünstigte Zweckverfolgung zu beschränken.⁸

In den vergangenen fünf Jahren sind intensive Überlegungen zu einer umfassenden Reform des Gemeinnützigkeitsrechts angestellt worden, so etwa auf dem 72. Deutschen Juristentag im September 2018 in Leipzig⁹, durch das Bündnis für Gemeinnützigkeit¹⁰ sowie aus der Beratungspraxis.¹¹ Ende 2020 hat der Gesetzgeber die gemeinnützigkeitsrechtlichen Rahmenbedingungen für Kooperationen und Konzernstrukturen verbessert.¹² Leider hat die Finanzverwaltung die Tür, die der Gesetzgeber weit geöffnet hatte, teilweise wieder geschlossen.

Ungeachtet vieler positiver Entwicklungen in den vergangenen Jahren besteht vor diesem Hintergrund im Steuerrecht gemeinnütziger Organisationen nach wie vor erheblicher Reformbedarf. Der nachfolgende Überblick konzentriert sich auf die steuerbegünstigten Zwecke (unter II.), das steuerbegünstigte Handeln (unter III.) und die wirtschaftliche Betätigung (unter IV.). Darüber hinaus werden (unter V. und VI.) punktuelle Reformoptionen aufgezeigt. Der Beitrag schließt (unter VII.) mit einem Schlussplädoyer.

II. Steuerbegünstigte Zwecke

Die §§ 51 bis 68 AO verschieben iVm den Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen die Verantwortung für das Gemeinwohl partiell vom Staat zur Zivilgesellschaft: Der Staat verzichtet auf Steuern und überlässt die Mittel in der Sache zivilgesellschaftlichen Organisationen. In der Folge entscheiden nicht staatliche Organe, sondern privatrechtlich organisierte Einrichtungen der Zivilgesellschaft über die gemeinwohlorientierte Verwendung dieser Mittel. Man kann darüber streiten, inwieweit der Staat diesen Prozess aus verfassungsrechtlichen Gründen kanalisieren muss.¹³ Das geltende Recht jedenfalls lässt das Verbot einer privatnützigen Verwendung von Mitteln (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO) allein nicht genügen, sondern gibt überdies in den §§ 52 bis 54 AO einen inhaltlichen Korridor vor.¹⁴

1. Katalog gemeinnütziger Zwecke (§ 52 Abs. 2 S. 1 AO)

Im Mittelpunkt der Diskussion steht die praktisch besonders wichtige Gemeinnützigkeit nach § 52 AO. Ihr inhaltlicher Zuschnitt bleibt unbefriedigend.

Zum einen ist die praktische Bedeutung des Grundtatbestands in § 52 Abs. 1 S. 1 AO heute entgegen dem ersten Anschein gering, weil § 52 Abs. 2 S. 1 AO seit der Neufassung im Jahr 2007¹⁵ in Form eines zunächst abschließenden Katalogs bestimmt, in welchen Fällen eine Förderung der Allgemeinheit nach § 52 Abs. 1 S. 1 AO vorliegt. Erweiterungen bedürfen nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO einer behördlichen Entscheidung, die voraussetzt, dass ein Zweck mit einem Katalogzweck vergleichbar ist und sich daher „folgerichtig in das Förderprogramm des Gesetzes einpass[t]“¹⁶. Daraus folgt, dass eine vom Zweckkatalog unabhängige Anerkennung von Zwecken als gemeinnützig allein auf Grundlage von § 52 Abs. 1 S. 1 AO ausscheidet. Die Bestimmung ist vielmehr unter Rückgriff auf die einzelnen Katalogzwecke zu vervollständigen. Der Grundtatbestand gewinnt daher – anders als früher – allenfalls bei der Konturierung der einzelnen Katalogzwecke im Wege der Auslegung Bedeutung, ferner möglicherweise bei der Vergleichbarkeitsprüfung nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO. § 52 Abs. 1 S. 1 AO verspricht daher mehr, als die Regelung halten kann. Struktur und Funktionsweise des § 52 AO sind in der Folge zu überdenken. Die Aufrechterhaltung der überkommenen Unterscheidung zwischen einer offenen Generalklausel und einem abschließenden Zweckkatalog ist systematisch verfehlt.

Zum anderen lässt auch der Zweckkatalog in § 52 Abs. 2 S. 1 AO kein politisches Konzept erkennen. Das gilt nicht nur für die vielfach kritisierte erratische Aufzählung von Freizeitzielen in § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 23 AO, die unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten allenfalls vor dem Hintergrund der Öffnungsklausel in § 52 Abs. 2 S. 2 AO hinzunehmen ist. Auch darüber hinaus ist in der Zusammenstellung von Einzelzwecken kein Konzept von Zivilgesellschaft zu erkennen. Besserung ist nicht in Sicht. Im Koalitionsvertrag haben die Ampel-Parteien angedeutet, den gesetzlichen Katalog gemeinnütziger Zwecke konkretisieren und ergänzen zu wollen. Zu erwarten steht, dass die amtierende Bundesregierung schlicht eine weitere Schicht mit neuen – und gerade lediglich punktuell als förderungswürdig erkannten – Zwecken auf dem Katalog des § 52 Abs. 2

S. 1 AO ablegen wird. Auf dem Programm standen in der letzten Runde u.a. der Klimaschutz, die Ortsverschönerung und der Freifunk¹⁷, dieses Mal sind es der Journalismus und

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte (DStR 2023, 1281)

1283

der E-Sport.¹⁸ Ebenso bringt die Ampel-Koalition die Wiedereinführung der 1990 abgeschafften Wohnungsgemeinnützigkeit mit steuerlicher Förderung und Investitionszulagen ins Spiel.¹⁹

Demgegenüber ist noch einmal an die Bedeutung der §§ 51 bis 68 AO zu erinnern. Zwar handelt es sich bei der Gemeinnützigkeit zunächst nur um eine Voraussetzung für Steuervergünstigungen. Die §§ 51 bis 68 AO sind aber faktisch schon wegen der Signalwirkung der Gemeinnützigkeit in die Funktion eines Organisationsstatuts für zivilgesellschaftliche Organisationen hineingewachsen.²⁰ In der Folge haben der Zuschnitt der §§ 52 bis 54 AO und hier vor allem der Zweckkatalog in § 52 Abs. 2 S. 1 AO Auswirkungen auf den Charakter der Zivilgesellschaft, auch wenn die Verfolgung anderer Zwecke möglich bleibt, allerdings unter Aufgabe der Steuerbegünstigung und der Bezeichnung als „gemeinnützig“.

Geboten ist vor diesem Hintergrund anstelle einer ständigen Fortschreibung des Zweckkatalogs ein Neuentwurf des § 52 AO. Erforderlich sind dazu eine grundlegende Diskussion über die Funktion von Zivilgesellschaft und – je nach Ergebnis dieser Diskussion – dann auch der politische Mut, von überkommenen Steuerprivilegien im Einzelfall Abschied zu nehmen. Da ein solcher Neuentwurf derzeit – leider – wenig wahrscheinlich ist, sei auf zwei Detailprobleme des geltenden Rechts hingewiesen.

Gemäß § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO ist steuerbegünstigt die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke. Die Finanzverwaltung beraubt die Vorschrift jedes Anwendungsbereichs und stuft sie auf ein bloßes programmatisches Bekenntnis zur Zivilgesellschaft herab, wenn sie ihren Zweck in „der Hervorhebung der Bedeutung [sieht], die ehrenamtlicher Einsatz für unsere Gesellschaft hat“, aber keine „Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke“ erkennen will.²¹ Der Gesetzgeber sollte der Vorschrift vor diesem Hintergrund deutlicher einen eigenen Anwendungsbereich zuweisen oder sie aufheben.

Außerhalb der Gemeinnützigkeit nach § 52 AO ist ferner mit Blick auf die Mildtätigkeit nach § 53 AO auf die Schwierigkeiten zivilgesellschaftlicher Organisationen hinzuweisen, Opfer von Naturkatastrophen als wirtschaftlich hilfebedürftige Personen effektiv und zeitnah zu unterstützen. Die in § 53 Nr. 2 AO vorgesehene Bedürftigkeitsprüfung passt offensichtlich nicht zur Unterstützung von Katastrophenopfern. Die Vereinfachungsregelung in § 53 Nr. 2 S. 3 AO wird durch die Finanzverwaltung – zuletzt im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe im Ahrtal – ohne überzeugende Begründung eng ausgelegt.²² Es bedarf daher einer besonderen Regelung der Unterstützung der Opfer von Naturkatastrophen (wie auch von Kriegsopfern) in § 53 AO, die auf eine Prüfung der Bezüge und des Vermögens der Opfer verzichtet, sofern diese nur einen Schaden glaubhaft machen können.²³

2. Förderung der Allgemeinheit (§ 52 Abs. 1 AO)

Ein inhaltlich neutrales Wesensmerkmal gemeinnütziger Tätigkeit besteht in dem Ziel, die Allgemeinheit zu fördern (§ 52 Abs. 1 S. 1 AO), also keine Partikularinteressen zu verfolgen. An die steuerbegünstigten Körperschaften wird damit die gleichheitssatzähnliche Forderung herangetragen, Personen nicht willkürlich, also nicht ohne sachlichen Grund, von der Zweckverfolgung auszunehmen.

Das ist im Ausgangspunkt ein überzeugender Ansatz. Insbesondere bleibt durch die Vorschrift die Organisationsautonomie der gemeinnützigen Körperschaften grundsätzlich unberührt. Nur wenn sich die Fördertätigkeit – wie im Fall „Freimaurerloge“²⁴ – auf Mitglieder beschränkt, wirkt sich das Gebot einer Förderung der Allgemeinheit mittelbar auf die Organisation einer Körperschaft aus. Vorbehaltlich sachlich gerechtfertigter Einzelfälle („Männerchor“ und „Frauenchor“) sind monogeschlechtliche Vereine in diesem Fall tendenziell problematisch. In der Praxis führt § 52 Abs. 1 S. 1 AO darüber hinaus zu Problemen, weil die Vorschrift mitunter aus einem unzutreffenden Verständnis heraus zu eng ausgelegt wird, jedenfalls aber zu Unsicherheit führt. So hat der BFH in einer vielbeachteten jüngeren Entscheidung die Gemeinnützigkeit eines Kita-Betreibers verneint, wenn sich dieser gegenüber Unternehmen vertraglich verpflichtet, Kitas zu errichten und zu betreiben und dabei die Plätze vorrangig an Kinder von Beschäftigten dieser Unternehmen zu vergeben.²⁵ Die Entscheidung und ihre Begründung haben – zu Recht – Kritik²⁶ erfahren. Sie passt politisch nicht in eine Zeit, in der viele Kommunen immer noch nicht ausreichend viele Betreuungsplätze vorhalten. Richtigerweise liegt keine Förderung der „Belegschaft eines Unternehmens“ (§ 52 Abs. 1 S. 2 AO), sondern eine Förderung der Allgemeinheit vor, wenn der Betreiber grundsätzlich bereit ist, mit jedem Unternehmen einen Kooperationsvertrag zu schließen, und nicht von vornherein nur zugunsten der Beschäftigten eines konkreten Unternehmens tätig wird.

3. Politische Betätigung

Viel diskutiert und allenfalls vorläufig beantwortet ist die Frage, inwieweit sich steuerbegünstigte Körperschaften politisch betätigen dürfen. Der BFH hat bekanntlich in den Entscheidungen „Attac I“ und „Attac II“ seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach eine katalogzweckfremde poli-

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte(DStR 2023, 1281)

1284

tische Betätigung nicht steuerbegünstigt sei.²⁷ Steuerbegünstigungsfähig sei eine parteipolitisch neutrale Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung allein zur Verfolgung eines in § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten Zwecks. Sie müsse aber gegenüber anderen Fördertätigkeiten in den Hintergrund treten. Die Finanzverwaltung hat dieses enge Verständnis selbst der katalogzweckbezogenen politischen Betätigung in den AEAO übernommen.²⁸

Zu einer wirklichen Befriedung hat das nicht geführt. Nach dem im März 2023 veröffentlichten „Trendbericht“ im Rahmen des ZiviZ-Survey 2023 stimmen immerhin 5 % der befragten Organisationen der Aussage zu, dass sie sich – wohl im Rahmen ihres Satzungszwecks – gerne stärker politisch einbringen würden, aber Gefahren für die Gemeinnützigkeit sehen. Der Bericht diagnostiziert daher – ebenso wie der Koalitionsvertrag der Ampel-Parteien²⁹ – „Verunsicherung“³⁰. Unabhängig davon ist für die Verweisung einer katalogzweckbezogenen politischen Betätigung auf den Hintergrund der Gesamttätigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft weder ein einfachgesetzlicher noch ein verfassungsrechtlicher Anknüpfungspunkt ersichtlich. Ebenso wie bei nichtpolitischen Fördertätigkeiten³¹ genügt es, wenn die politische Betätigung zur Förderung eines gesetzlichen Katalogzwecks aus Sicht der Körperschaft geeignet ist. In diesem Fall kann sich die Körperschaft auch darauf beschränken, ihre Satzungszwecke durch Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung zu fördern.³² Vor diesem Hintergrund ist angesichts der erheblichen Bedeutung der Frage und der gegenläufigen Auffassung in Rechtsprechung und Finanzverwaltung eine gesetzliche Klarstellung angezeigt, wie sie der Koalitionsvertrag der Ampel-Parteien in Aussicht stellt.³³ Richtigerweise ist diese Klarstellung – anders als im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2020 vorgeschlagen³⁴ –

nicht in § 58 AO anzusiedeln, weil es sich bei katalogzweckbezogener politischer Betätigung eben nicht um eine eigentlich steuerschädliche, sondern um eine schon dem Grundsatz nach originär gemeinnützige Tätigkeit handelt.

4. Grenzüberschreitende Philanthropie und struktureller Inlandsbezug (§ 51 Abs. 2 AO)

Teil der Frage nach dem Zuschnitt der steuerbegünstigten Zwecke ist die Frage nach der Zulässigkeit grenzüberschreitenden steuerbegünstigten Wirkens. Geprägt wird sie im geltenden Recht durch das Gebot eines strukturellen Inlandsbezugs in § 51 Abs. 2 AO. Die Vorschrift ist Sinnbild für den quälend langsamen Rückzug des deutschen Gesetzgebers und der deutschen Finanzverwaltung aus offensichtlich unionsrechtswidrigen Positionen.

Ein kurzer Blick zurück: § 51 Abs. 2 AO ist durch das JStG 2009 in § 51 AO eingefügt worden.³⁵ In der Sache handelt es sich leicht erkennbar um eine „Abwehrmaßnahme“³⁶, die darauf zielt, die durch den EuGH in der Rs. Stauffer³⁷ erzwungene Öffnung des Gemeinnützigkeitsstatus für ausländische EU- und EWR-Körperschaften durch die Hintertür auszuhebeln. Tatsächlich wird eine Körperschaft mit Sitz im EU- oder EWR-Ausland typischerweise entgegen § 51 Abs. 2 Var. 1 AO keine Inländer fördern. Unionsrechtskonform ist die Regelung daher nur, wenn die Finanzverwaltung im Regelfall davon ausgeht, dass die Tätigkeit einer ausländischen Körperschaft allein wegen ihrer steuerlichen Begünstigung durch die Bundesrepublik Deutschland gemäß § 51 Abs. 2 Var. 2 AO auch zu deren Ansehen im Ausland beitragen kann. Eine „Indizwirkung“ hat nach Auffassung der Finanzverwaltung indes nur die Auslandstätigkeit einer *inländischen* Körperschaft; bei *ausländischen* Körperschaften soll ein Ansehensbeitrag zwar „nicht grundsätzlich ausgeschlossen“, aber doch positiv nachzuweisen sein.³⁸ Diese pauschale Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Körperschaften ist unionsrechtswidrig.³⁹ Lässt man demgegenüber schon die steuerliche Begünstigung der ausländischen Körperschaft durch die Bundesrepublik Deutschland zur Begründung eines Ansehensbeitrags genügen, wird die in Frage stehende Steuerbegünstigung zu ihrer eigenen Begründung herangezogen. § 51 Abs. 2 AO ist in der Folge bedeutungslos.⁴⁰ Das bestätigt die im Schrifttum zu Recht konstatierte⁴¹ Ungeeignetheit des Merkmals der Ansehenssteigerung für die Rechtsanwendung. § 51 Abs. 2 AO ist daher ersatzlos zu streichen.

Mehr als 16 (!) Jahre nach der wegweisenden Entscheidung des EuGH in der Rs. Stauffer bedarf es insgesamt eines abschließenden Updates des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts im Lichte der unionsrechtlichen Grundfreiheiten. Zu hoffen bleibt daher, dass es tatsächlich zu der im Koalitionsvertrag in Aussicht gestellten „Stärkung gemeinnütziger

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte (DStR 2023, 1281)

1285

Tätigkeit über Grenzen hinweg“⁴² kommt. Als weitere offene Punkte zu nennen sind vor allem:

die grundsätzliche Öffnung des Spendenabzugs (zB nach § 10b EStG) für Zuwendungen an Empfänger in Drittstaaten⁴³;

- die nach zutreffender Auffassung bereits im geltenden Recht angelegte, von der Finanzverwaltung aber nach wie vor verweigerte⁴⁴ Anwendung des Feststellungsverfahrens nach § 60a AO auch auf Körperschaften, die in Deutschland weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig sind⁴⁵;

die Beseitigung des erst durch das JStG 2020 bewirkten und durch die Finanzverwaltung nur notdürftig korrigierten vollständigen Ausschlusses beschränkt steuerpflichtiger Drittstaatskörperschaften aus dem Kreis tauglicher Empfänger einer Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 1 AO (s. § 58 Nr. 1 S. 3 AO).⁴⁶

- **5. Selbstlosigkeit (§ 55 AO)**

Erfreulicherweise hat die Finanzverwaltung die sog. Geprägetheorie aufgegeben. Richtigerweise darf sich eine gemeinnützige Körperschaft sogar vollständig aus vermögensverwaltenden und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten finanzieren; im Lichte des Gebots der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) entscheidend ist die Verwendung hieraus erzielter Überschüsse ausschließlich für die steuerbegünstigten Satzungszwecke.⁴⁷ In Friktion hierzu steht die Verwaltungsauffassung zum Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 AO), wonach die Tätigkeit einer Körperschaft „nicht in erster Linie auf Mehrung ihres eigenen Vermögens gerichtet“ sein dürfe.⁴⁸ Richtigerweise bezieht sich das Gebot der Selbstlosigkeit nicht auf die Mittelbeschaffung (als Tätigkeit), sondern auf die Zweckverfolgung als Prozess („geschieht selbstlos“).⁴⁹ Der Gesetzgeber sollte in § 55 Abs. 1 Hs. 1 AO klarstellen, dass „eigenwirtschaftliche Zwecke“ nur solche der Mitglieder und Gesellschafter (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO) sowie der Stifter und deren Erben (§ 55 Abs. 3 AO) sind.

III. Steuerbegünstigtes Handeln

1. Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

a) Grundsätzliche Aufgabe des Unmittelbarkeitsdogmas

Stark geprägt werden die Vorgaben für steuerbegünstigtes Handeln nach wie vor durch die überkommene Annahme, steuerbegünstigte Körperschaften müssten ihre Zwecke durch Maßnahmen verwirklichen, die sich als operative Betätigung im engeren Sinne gewissermaßen „besonders nah am Zweck bewegen“. Jede Vermittlung der Zweckverwirklichung durch die Zwischenschaltung Dritter rüttelt aus dieser Perspektive am legitimatorischen Fundament der steuerlichen Begünstigung und gefährdet in der Folge die Gemeinnützigkeit. In der Praxis kommt es hier häufig zu zähen Diskussionen mit der Finanzverwaltung, insbes. in Bezug auf mutmaßlich bloß „vorbereitende“ Tätigkeiten.

Das Problem reicht weit über den Unmittelbarkeitsgrundsatz nach § 57 AO hinaus, der – genau genommen – keine Voraussetzung steuerbegünstigten Handelns, sondern ein spezifisches gemeinnützigkeitsrechtliches Zurechnungsregime enthält; es geht um die Bestimmung der einer Organisation für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts zurechenbaren Tätigkeiten.⁵⁰ Das Problem beginnt und hat seinen eigentlichen Schwerpunkt bei einem notorisch engen Verständnis der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke. Zusätzlich hat die systematisch verfehlte Platzierung des § 58 Nr. 1 AO zur mittlerweile gefestigten Rechtsprechung geführt, dass als Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke im Ausgangspunkt nur operative Beiträge anzuerkennen sind. Nicht begünstigt ist in der Folge zunächst und vorbehaltlich einer besonderen Bestimmung (s. zB § 67a Abs. 4 S. 1 AO) die inhaltlich neutrale finanzielle, sachliche oder organisatorische Unterstützung eines operativ tätigen Dritten. Verschärft wird diese Ausgangssituation dadurch, dass Rechtsprechung und Finanzverwaltung selbst bei operativen Beiträgen zur Zweckverwirklichung eine besondere inhaltliche Nähe der Tätigkeit zum Zweck verlangen. So hielten die Finanzverwaltung und nachfolgend das FG Baden-Württemberg die Prüfung von Forschungsergebnissen vor deren Veröffentlichung zum Zweck der Qualitätssicherung im Peer-Review-Verfahren auch deshalb nicht für steuerbegünstigt, weil angesichts der Beauftragung durch einen Wissenschaftsverlag eine „unmittelbare [...] Beziehung zu den wissenschaftlichen Autoren“ fehle.⁵¹ Der BFH hat die Entscheidung zu Recht aufgehoben.⁵² Weil Rechtsprechung und Finanzverwaltung den Unmittelbarkeitsgrundsatz überdehnen und ein besonderes inhaltliches Näheverhältnis zwischen Tätigkeit und Zweck verlangen, stellen sich komplizierte und

streitanfällige Zurechnungsfragen: Ist eine Körperschaft zu weit „vom Zweck entfernt“, etwa weil sie nur Unterstützungsleistungen erbringt, ist sie auf die Zurechnung der hinreichend zwecknahen Tätigkeit eines Dritten angewiesen.

Ein modernes Gemeinnützigkeitsrecht wäre demgegenüber insgesamt aus dem Gedanken heraus zu entwickeln, dass es entscheidend nicht auf die Qualität des einzelnen Beitrags zur Zweckverwirklichung ankommt, sondern auf das „Gesamtbild“, so wie es der Gesetzgeber schon heute beim planmäßigen Zusammenwirken nach § 57 Abs. 3 AO für maßgeblich hält.⁵³ Die finanzielle, sachliche oder organisatorische Unterstützung eines operativ tätigen Dritten wäre dann von vornherein, dh unabhängig von einem besonderen Zurech-

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte(DStR 2023, 1281)

1286

nungstatbestand oder einer Ausnahmebestimmung, als Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks einzuordnen. Aus dieser Perspektive ist allein entscheidend, dass die teilweise durch staatlichen Besteuerungsverzicht generierten Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft grundsätzlich in vollem Umfang zeitnah für einen steuerbegünstigten Zweck verwendet werden.

Unterhalb eines solchen – derzeit leider nicht zu erwartenden – großen Wurfs sind die Ausprägungen des Unmittelbarkeitsdogmas immerhin auf ein praxistaugliches Maß zurückzuschneiden. Im Einzelnen geht es um die nachfolgend aufgezeigten Punkte.

b) Einschaltung von Hilfspersonen (§ 57 Abs. 1 S. 2 AO)

In der Praxis ist der „Normalfall“ des zweckgerichteten Tätigwerdens einer Körperschaft durch ihre eigenen Organe eher die Ausnahme als die Regel. Vor dem Hintergrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Unmittelbarkeitsdogmas stellt sich indes schon bei Mitglieder- und Mitarbeiterhandeln die Frage, ob die Körperschaft ihre Zwecke noch gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO „selbst“ verwirklicht oder auf einen speziellen Zurechnungstatbestand angewiesen ist.⁵⁴ Jedenfalls erforderlich ist ein solcher Zurechnungstatbestand bei der praktisch häufigen Einschaltung von Dienstleistern. Einschlägig ist die Hilfspersonenregelung in § 57 Abs. 1 S. 2 AO.

Ihr Verständnis ist bis heute erkennbar vom Unmittelbarkeitsdogma geprägt und in der Folge viel zu eng. Die Finanzverwaltung verlangt, dass eine Hilfsperson „nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt“ und folglich die Körperschaft „den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann“⁵⁵. Die Hilfsperson darf danach als bloßes Werkzeug nur über eingeschränkte Entscheidungs- und Handlungsspielräume verfügen. Dieses Ergebnis ist nicht nur teleologisch unbefriedigend, weil das Gemeinwohl unabhängig davon gefördert wird, ob eine Körperschaft durch weisungsabhängige Mitarbeiter oder nicht weisungsabhängige Auftragnehmer tätig wird. Es widerspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung selbst, wonach eine Hilfsperson ihrerseits steuerbegünstigt sein kann, wenn sie „im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich“ handelt.⁵⁶ Dieser Widerspruch⁵⁷ führt in der Praxis immer wieder zu Streit darüber, wie konkret die Weisungen der auftraggebenden Organisation sein müssen und wie viel Entscheidungs- und Handlungsspielraum die auftragnehmende Hilfsperson haben darf. Sofern man am Unmittelbarkeitsdogma festhalten möchte, sollte immerhin mit der herrschenden Literaturmeinung gesetzlich klargestellt werden, dass für die Annahme einer Hilfsperson kein Subordinationsverhältnis erforderlich ist, sondern das Handeln mit Wissen und Wollen einer Organisation ausreicht.⁵⁸

c) Planmäßiges Zusammenwirken (§ 57 Abs. 3 AO)

Die Einführung des § 57 Abs. 3 AO durch das JStG 2020 hat im Ansatz zu Erleichterungen bei Kooperationen geführt. Steuerbegünstigt ist nunmehr auch die Erbringung von Leistungen, die bei isolierter Betrachtung *nicht* steuerbegünstigt sind, weil ihnen der „unmittelbare“ operative Bezug zum Satzungszweck fehlt. Prototypischer Fall ist die in der Gesetzesbegründung erwähnte Ausgliederung eines Wäschereibetriebs durch einen steuerbegünstigten Krankenhausbetreiber.⁵⁹ Die operative Betätigung des Krankenhausbetreibers zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks wird dem Wäschereibetreiber zugerechnet, so dass er unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO gemäß § 57 Abs. 3 S. 1 AO „auch [...] unmittelbar“ steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Leider werden in der Praxis sehr viele Kooperationen verhindert, weil die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt steht, dass ein „planmäßiges Zusammenwirken“ nicht nur in der Satzung des Leistungserbringers, sondern auch in der Satzung eines (auch ohne Berufung auf § 57 Abs. 3 S. 1 AO steuerbegünstigten) Leistungsempfängers abgebildet sein müsse und die Kooperationspartner jedenfalls im Grundsatz in den Satzungen wechselseitig benannt werden müssten.⁶⁰ Dieses von der Finanzverwaltung frei erfundene „doppelte Satzungserfordernis“ entbehrt einer gesetzlichen Grundlage und widerspricht in eklatanter Weise dem gesetzgeberischen Ziel, Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften zu erleichtern.⁶¹ Es ist auch nicht ersichtlich, warum „unter Beihilfegesichtspunkten“ eine namentliche Bezeichnung von Kooperationspartnern in der Satzung erforderlich sein soll.⁶² Der Gesetzgeber sollte in § 57 Abs. 3 S. 1 AO das Wort „satzungsmäßig“ streichen und dadurch klarstellen, dass das „planmäßige Zusammenwirken“ ausschließlich in der Satzung eines Leistungserbringers (als Art der Zweckverwirklichung) abgebildet sein muss (§ 60 Abs. 1 S. 1 AO) – wobei wie bei anderen steuerbegünstigten Tätigkeiten die beispielhafte Aufzählung einiger Leistungsbereiche ausreicht.⁶³ Weiterhin sollte der Gesetzgeber wenigstens in der Gesetzesbegründung klarstellen, dass es – wie im Kontext des § 58 Nr. 1 AO⁶⁴ – ausreicht, wenn als Leistungsempfänger abstrakt-generell andere (gemeinnützige) Organisationen und/oder juristische Personen des öffentlichen Rechts genannt werden.

Darüber hinaus greift § 57 Abs. 3 S. 1 AO in einem anderen Punkt zu kurz. Die Vorschrift beschränkt ein „planmäßiges Zusammenwirken“ mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf Betriebe gewerblicher Art. Diese Beschränkung ist auch mit Blick auf den weiten Anwendungsbereich des § 58 Nr. 1 AO, der generell Fördertätigkeiten zugunsten juristischer Personen des öffentlichen Rechts (nur

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte (DStR 2023, 1281)

1287

für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke) zulässt, nicht nachvollziehbar.⁶⁵ Wegen der gegenwärtigen gesetzlichen Beschränkung werden etwa sinnvolle Kooperationen mit staatlichen Hochschulen im Bereich der Grundlagenforschung von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen. Der Gesetzgeber sollte den Anwendungsbereich des § 57 Abs. 3 S. 1 AO auf sämtliche Bereiche einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausweiten.

d) Fördertätigkeit (§ 58 Nr. 1 AO)

Die voranschreitende Ausdifferenzierung der Zivilgesellschaft hat zu arbeitsteiligen Strukturen geführt und Organisationen hervorgebracht, die Mittel anderen steuerbegünstigten Körperschaften sowie juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke zuwenden, selbst aber nicht operativ tätig sind. In einem Konzept der §§ 52 bis 54 AO, das die inhaltlich neutrale Unterstützung eines operativ tätigen Dritten nicht als Förderung anerkennt, finden solche „Förderkörperschaften“ keinen Platz.⁶⁶ Es bedarf einer Ausnahmebestimmung, die § 58 Nr. 1 AO liefert. Hier findet – an einem systematisch wenig

überzeugenden Ort innerhalb der §§ 51 bis 68 AO – die Anerkennung des arbeitsteiligen Zusammenwirkens von nur fördernden und auch operativ tätigen Körperschaften Ausdruck. Die Mittelzuwendung ist dabei nach § 58 Nr. 1 S. 4 AO kein steuerbegünstigter Zweck, sondern eine besondere Art der Zweckverwirklichung. Reine Förderkörperschaften müssen daher – wie rein operativ tätige Körperschaften – mindestens einen statutarischen Zweck iSd §§ 52 bis 54 AO haben, der durch die Mittelzuwendung gefördert werden soll.

Begünstigt durch die missglückte Platzierung in § 58 AO steht die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt, dass Fördertätigkeiten eine Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit nach § 57 AO darstellen.⁶⁷ Erkennt man an, dass § 57 AO entgegen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung allein die *persönliche* Zurechnung steuerbegünstigten Wirkens regelt und kein Gebot einer besonderen *sachlichen* Nähe der Tätigkeit einer Körperschaft zum Zweck enthält (s. oben unter III.1. a)), sind Fördertätigkeiten keine Ausnahme vom Unmittelbarkeitsgebot. Nicht zuletzt mit Blick auf die große Anzahl gemeinnütziger Förderkörperschaften leuchtet es auch aus Sicht der Rechtspraxis schlichtweg nicht ein, Fördertätigkeiten als – so die Überschrift des § 58 AO – „steuerunschädlich“ zu bezeichnen. Der Gesetzgeber sollte in Diktion und Systematik klarstellen, dass operative und fördernde Tätigkeiten gemeinnützigkeitsrechtlich gleichwertig und gleichrangig sind.

Der durch das JStG 2020 eingeführte § 58 Nr. 1 S. 4 AO zwingt reine Förderkörperschaften dazu, einen inhaltlichen Zweck in der Satzung zu verankern, der durch die Zuwendung von Mitteln gefördert wird. Darüber hinaus können – sogar in beliebigem Umfang – satzungsfremde Zwecke durch die Zuwendung von Mitteln gefördert werden. Alternativ kann auch eine geringfügige operative Tätigkeit mit der Zuwendung von Mitteln verknüpft werden. Das verleitet zu „Feigenblättern“ dergestalt, nur einen sehr geringen Teil der Mittel für die operative Verfolgung eigener Satzungszwecke, hingegen den weit überwiegenden Teil der Mittel für in der Satzung nicht geregelte Fördertätigkeiten, sogar für steuerbegünstigte Nicht-Satzungszwecke, zu verwenden.⁶⁸ Diese sehr weitgehende Flexibilität entspricht häufig dem Wunsch etwa von Stifterinnen und Stiftern bei Stiftungerrichtung. Sie führt allerdings zu erheblichen Friktionen mit dem Vereins- und dem Stiftungsrecht. Sie passt auch nicht dazu, dass Finanzämter und Stiftungsbehörden „Vorratszwecke“ ablehnen; dahinter steht die Grundvorstellung, eine Körperschaft müsse jeden Satzungszweck innerhalb eines absehbaren Zeitraums, etwa in Anlehnung an § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO innerhalb von drei Jahren, mindestens einmal „bedienen“. Ein modernes Gemeinnützigkeitsrecht sollte Körperschaften die Freiheit geben, in der Satzung entweder konkrete Vorgaben hinsichtlich der zeitlichen Dimension der Zweckverfolgung festzuschreiben oder den Organen ein weites Handlungsermessen einzuräumen. Unter dieser Voraussetzung bestünden aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht keine Bedenken, den Katalog der Satzungszwecke in der Satzung sehr weit zu fassen. Verbleibende Friktionen zum Vereins- und Stiftungsrecht können gleichwohl nicht gemeinnützigkeitsrechtlich gelöst werden. Vielmehr ist es Aufgabe der Körperschaften selbst, in der Satzung den gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen weiten Rahmen auf das gewünschte und ggf. vereins- oder stiftungsrechtlich zulässige Maß zuzuschneiden – etwa durch eine Regelung in Anlehnung an § 58 Nr. 2 AO aF, der lediglich die „teilweise“ Mittelverwendung auch zu steuerbegünstigten Nicht-Satzungszwecken gestattete. Unabhängig davon sollte der Gesetzgeber die missglückte Formulierung in § 58 Nr. 1 S. 2 AO verbessern und in Anlehnung an die Begründung zum JStG 2020 sinngemäß formulieren, dass die unentgeltliche oder verbilligte Erbringung von Leistungen (Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen, Lieferung von Gegenständen) eine originär gemeinnützige Fördertätigkeit ist.⁶⁹ Dabei sollte er klarstellen, dass eine verbilligte Leistungserbringung nicht nur

– so die gegenwärtige, zweifelhafte Lesart der Finanzverwaltung⁷⁰ – bei einer reinen Kostenerstattung, sondern generell bei Erhebung eines Entgelts unter Marktpreis vorliegt.⁷¹

Den missglückten Wortlaut des § 58 Nr. 1 S. 3 AO hat die Finanzverwaltung⁷² – contra legem – notdürftig dahingehend korrigiert, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nur dann in Deutschland wegen Gemeinnützigkeit steuerbegünstigt sein müssen, wenn sie im EU-/EWR-Ausland ansässig sind (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG), nicht hingegen bei steuerlicher Ansässigkeit in einem Drittstaat. Für die Schlechterstellung beschränkt steuerpflichtiger ausländischer EU-/EWR-Körperschaften gegenüber beschränkt steuer-

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte(DStR 2023, 1281)

1288

pflchtigen Körperschaften aus Drittstaaten besteht kein sachlicher Grund. Im Übrigen erschließt sich schon in der Sache nicht, warum die Zulässigkeit von Mittelzuwendungen an ausländische EU-/EWR-Körperschaften vom Bestehen oder Nichtbestehen inländischer Einkommensquellen abhängig sein soll. Der Gesetzgeber sollte auf die Rechtslage vor Inkrafttreten des JStG 2020 zurückschwenken und die Gemeinnützigkeit nur noch für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Empfängerkörperschaften verlangen.

§ 58 Nr. 4 und Nr. 5 AO sind durch die Änderung des § 58 Nr. 1 AO durch das JStG 2020 teilweise überholt und sollten angepasst werden.

2. Business Judgement Rule

Die §§ 52 bis 54 AO verlangen von einer steuerbegünstigten Körperschaft lediglich, dass ihre Tätigkeit auf die Verwirklichung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke „gerichtet“ ist, wie es in allen drei Bestimmungen und darüber hinaus in § 63 Abs. 1 AO heißt. Maßnahmen zur Zweckverwirklichung müssen daher lediglich geeignet sein, den Satzungszweck zu fördern.⁷³ Dabei genügt schon die bloße Möglichkeit eines Beitrags zur Zweckverwirklichung. Erscheint eine Maßnahme zwar zunächst erfolgversprechend, bleibt sie dann aber tatsächlich erfolglos, ist das unschädlich. Weder der Erfolg noch die Vollendung der Förderung sind Voraussetzungen der Steuerbegünstigung.⁷⁴ Die Körperschaft verfügt bei der danach erforderlichen Prognose – schon zur Wahrung der für eine lebendige Zivilgesellschaft erforderlichen „Freiheitsgrade“⁷⁵ – über einen Einschätzungsspielraum.⁷⁶ Daher hat sich die nachträgliche Überprüfung erfolgloser Maßnahmen auf die Kontrolle ihrer Vertretbarkeit aus Sicht *ex ante* zu beschränken. Diese Zusammenhänge werden insbes. von der Finanzverwaltung nicht immer ausreichend berücksichtigt. Das gilt vor allem für Mittelbeschaffungsaktivitäten, darüber hinaus für Maßnahmen im ideellen Bereich. Entsprechend der aktienrechtlichen Business Judgement Rule (§ 93 Abs. 1 S. 2 AktG) und der am 1.7.2023 in Kraft tretenden stiftungsrechtlichen Parallelbestimmung in § 84a Abs. 1 S. 2 BGB ist daher, etwa in § 63 Abs. 1 AO, allgemein klarzustellen, dass die Gemeinnützigkeit gewahrt ist, sofern die Organe der Körperschaft „vernünftigerweise annehmen durften, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Körperschaft zu handeln“.

3. Mittelverwendung

Gemeinnützige Organisationen mit jährlichen Einnahmen von höchstens 45.000 EUR sind vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung befreit (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO). Bei Prüfung der Bagatellgrenze bezieht die Finanzverwaltung auch solche Einnahmen ein, die nach der gesetzlichen Grundkonzeption nicht verwendungspflichtig sind⁷⁷, etwa weil sie zum nicht zeitnah zu verwendenden (Dauer-)Vermögen iSd § 62 Abs. 3 und 4 AO gehören. Damit muss eine Organisation den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung auch dann führen, wenn die an sich

zeitnah zu verwendenden Einnahmen (vor Rücklagenbildung) die gesetzliche Bagatellgrenze *nicht* überschreiten. Diese weite Auslegung läuft der gesetzgeberischen Intention, kleinere Organisationen vom Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zu befreien, entgegen. Der Gesetzgeber sollte daher den Einnahmenbegriff im Gesetz enger fassen und nur zeitnah zu verwendende Einnahmen berücksichtigen.

Begrüßenswert wäre überdies eine Klarstellung in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO, dass zum nutzungsgebundenen Vermögen auch Beteiligungen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften iSd § 57 Abs. 4 AO gehören, ebenso solche Wirtschaftsgüter, die bei einer Fördertätigkeit iSd § 58 Nr. 1 AO oder bei einem „planmäßigen Zusammenwirken“ iSd § 57 Abs. 3 AO genutzt werden.

Die Finanzverwaltung gestattet im AEAO die Bildung von Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich.⁷⁸ Diese Möglichkeiten sollten im Gesetz festgeschrieben werden, ebenso die Rücklagenbildung auf Ebene von voll steuerpflichtigen Verbundgesellschaften in analoger Anwendung der Grundsätze der körperschaftsteuerlichen Organschaft (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG).

IV. Wirtschaftliche Betätigung

1. Verluste im Mittelbeschaffungsbereich

Für die Praxis sehr misslich sind die Regelungen im AEAO betreffend Verluste im Mittelbeschaffungsbereich.⁷⁹ Die Finanzverwaltung beurteilt vermögensverwaltende und ertragsteuerpflichtige Tätigkeiten aus Sicht *ex post*, der im AEAO niedergelegte Verlustausgleichsmechanismus führt zu mitunter widersinnigen Ergebnissen, etwa wenn Erhöhungen der gesetzlichen Abschreibungssätze bloß zu höherem kalkulatorischen Aufwand ohne Einbußen an Einnahmen führen. Richtigerweise kommt es wie bei jeder unternehmerischen Entscheidung allein auf die Perspektive *ex ante* an, wie der BFH in einer Entscheidung aus 2009 andeutet.⁸⁰ Dies sollte der Gesetzgeber im Kontext des § 63 Abs. 1 AO klarstellen (s. oben unter III.2.).

Im Nachgang zur Aufgabe der sog. Geprägetheorie sollte in § 55 Abs. 1 Hs. 1 AO klargestellt werden, dass bei der gebotenen Abwägung auf die eigenwirtschaftlichen Interessen der hinter der Organisation stehenden Personen, zB der Mitglieder, Gesellschafter und Stifter, abzustellen ist. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen sich eine Organisati-

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte(DStR 2023, 1281)

1289

on in gemeinnützigkeitsrechtlich zulässiger Weise vermögensverwaltend oder ertragsteuerpflichtig betätigen darf, ist allein im Lichte des Gebots der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) zu beurteilen⁸¹ (s. oben unter II.5.); die diesbezügliche Passage im AEAO, dort Tz. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, sollte ersatzlos gestrichen werden.

2. Zweckbetriebsvorschriften

Einer grundlegenden Überarbeitung bedarf der allgemeine Zweckbetriebstatbestand in § 65 AO. In § 65 Nr. 3 AO sollte der Wettbewerbsbegriff präzisiert werden. Zum einen sollte die gefestigte BFH-Rechtsprechung kodifiziert werden, wonach bei Prüfung der Wettbewerbslage in Anlehnung an ökonomische Wettbewerbstheorien auf die Gegebenheiten am konkreten räumlich relevanten Markt abzustellen, dh eine Marktanalyse vorzunehmen ist.⁸² Die Finanzverwaltung wendet diese BFH-Rechtsprechung – völlig unverständlich – nicht an⁸³; sie sollte endlich ihre abstrakt-generelle Beurteilung eines Wettbewerbs⁸⁴ aufgeben. Zum anderen sollte jedenfalls in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass ein „Wettbewerb“ nur vorliegt, wenn kommerzielle,

auf Gewinnerzielung ausgerichtete Unternehmen aus der zu beurteilenden Tätigkeit bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine risikoadäquate Rendite erwarten könnten.⁸⁵ Zudem sollte § 65 Nr. 1 AO gestrichen werden, weil sein Inhalt in § 65 Nr. 2 AO aufgeht. In § 65 Nr. 2 AO sollte sodann klargestellt werden, dass bei der Beurteilung, ob der Satzungszweck nur durch die Unterhaltung des zu beurteilenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verfolgt werden kann, allein auf den Willen der Körperschaft abzustellen ist, wie er in der Satzung zum Ausdruck kommt – ohne dass es darauf ankommt, ob der Zweck abstrakt-generell durch beliebige andere Maßnahmen verfolgt werden könnte.

Nicht zuletzt die Rettungsdienst-Entscheidung des BFH aus 2013⁸⁶ und die anschließende Debatte zur Frage der Gewinnerzielung im Bereich der Wohlfahrtspflege⁸⁷ haben deutlich gemacht, dass die Zweckbetriebsvorschriften mit karitativem Einschlag einer besseren Systematik bedürfen. So sollten insbes. die in § 68 Nr. 1 Buchst. a AO aufgeführten Zweckbetriebe in § 66 AO integriert werden. Dabei müsste der gesetzlich überholte Heimbegriff ersetzt und sollten weitere tatsächliche Erscheinungsformen beispielhaft genannt werden, etwa das Betreute Wohnen. Zudem sollte in § 66 Abs. 2 S. 1 AO die Negativformulierung „nicht des Erwerbs wegen“ ersatzlos gestrichen und dafür – in Anlehnung an die EuGH-Rechtsprechung zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL – klargestellt werden, dass die Absicht zur Erzielung von Gewinnen unschädlich ist, wenn Gewinne für die gemeinnützigen Satzungszwecke, jedenfalls im Zweckbetriebskreislauf, verwendet werden.

Im Gesetz festgeschrieben werden sollte die bislang nur im AEAO verankerte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, wonach entgeltliche Fördertätigkeiten iSd § 58 Nr. 1 AO „dem Zweckbetrieb zuzuordnen“ sind.⁸⁸

V. Weiterer Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht

1. Satzungen

Das geltende Gemeinnützigkeitsrecht zeichnet sich durch eine besondere, mitunter überzogene Formstrenge aus. Die gesetzliche, für alle Rechtsanwender verbindliche Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften (Anlage zu § 60 AO) – tatsächlich nur einige Textbausteine – sorgt in der Praxis immer wieder für unnötig kleinteilige Diskussionen mit Finanzämtern. Ausreichend wäre die Pflicht zur Aufnahme einer Regelung in der Satzung, wonach die Körperschaft ausschließlich gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke iSd AO verfolgt. Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Konsequenzen hieraus ergeben sich aus dem Gesetz, namentlich aus § 55 AO. Einer Wiederholung gesetzlicher Bestimmungen in der Satzung bedarf es nicht, zumal gemeinnützigkeitsrechtskonforme Abweichungen vom Wortlaut der gesetzlichen Mustersatzung auch nach Auffassung der Finanzverwaltung zulässig sind.⁸⁹ Regelungsbedarf verbleibt lediglich in Bezug auf die Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 iVm § 61 Abs. 1 AO; vgl. § 45 Abs. 1 und § 88 S. 1 bzw. § 87c Abs. 1 S. 1 BGB in der ab dem 1.7.2023 geltenden Fassung). Insoweit sollte im Gesetz allgemein auf die „Beendigung“ einer Körperschaft abgestellt werden, was die „Auflösung oder Aufhebung“ und die mit Inkrafttreten der Stiftungsrechtsreform zum 1.7.2023 im BGB bundeseinheitlich normierte Zulegung und Zusammenlegung von Stiftungen gleichermaßen erfassen würde.

2. Verfahrensrecht: Zentrale Zuständigkeit, Grundlagenbescheid

Im Zuge einer umfassenden Reform des Gemeinnützigkeitsrechts sollte der von Hüttemann unterbreitete Vorschlag umgesetzt werden, die Entscheidung über die Anerkennung einer Organisation als steuerlich gemeinnützig sowie die Beurteilung wirtschaftlicher Aktivitäten als

Zweckbetrieb oder als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in einem Grundlagenbescheid zu treffen. Dies kommt freilich mit Blick auf die – stets retrospektiv zu prüfende – tatsächliche Geschäftsführung im praktischen Regelfall nur unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) in Betracht. Die Veranlagung würde so von gemeinnützigkeitsrechtlichen Fragen entlastet. Auch wären divergierende Entscheidungen über die Geschäftsführung einer Körperschaft und damit ihre Steuerbegünstigung aus-

| | |
|---|------|
| Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte(DStR 2023, 1281) | 1290 |
|---|------|

geschlossen.⁹⁰ Schließlich könnte die Prüfung der Steuerbegünstigung bei speziellen und mit besonderer Expertise ausgestatteten Finanzbehörden konzentriert werden.⁹¹

3. „Ausstieg“ aus der Gemeinnützigkeit

Die Rahmenbedingungen für einen geordneten „Ausstieg“ aus der Gemeinnützigkeit sollten durch das JStG 2020 vereinfacht werden. Die damals vom Bundesrat⁹² angedachte pauschale „Ausstiegsabgabe“ iHv 30 % des gebundenen Vermögens wäre ein guter Ansatz gewesen, der bei einem künftigen Reformvorhaben aufgegriffen werden sollte. Dabei sollte betroffenen Organisationen ein Wahlrecht („Option“) zur Nachversteuerung nach bisherigem Recht (§ 61 Abs. 3 AO) eingeräumt werden.

4. Sanktionsregime

Für andere Verstöße als Verstöße gegen das Gebot der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) sollte ein abgestuftes Sanktionsregime eingeführt werden. Zwar hat der BFH im Kontext von Organvergütungen klargestellt, dass im Lichte des verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgebots nicht jede Mittelfehlverwendung die Aberkennung der Gemeinnützigkeit rechtfertigt.⁹³ Allerdings ist die vom BFH genannte jährliche Bagatellgrenze von 3.000 EUR nicht nur willkürlich, sondern ihrerseits auch unverhältnismäßig, weil sie jegliche Besonderheiten des Einzelfalls, insbes. jegliche Relation zur Größe der Organisation, unberücksichtigt lässt.

VI. Reformbedarf in anderen Gesetzen

Ergänzend seien weitere aus Sicht der Praxis bedeutende Punkte genannt, die im Zuge einer Reform des Gemeinnützigkeitsrechts gleich mit angepackt werden sollten, um den rechtlichen Rahmen für den Dritten Sektor deutlich zu verbessern:

Personengesellschaften, an denen ausschließlich gemeinnützige Körperschaften beteiligt sind und die in der Sache gemeinnützige Tätigkeiten ausüben, sollten von der Gewerbesteuer befreit werden.

- Die Übertragung von Grundvermögen und Anteilen an Gesellschaften mit Grundvermögen zwischen gemeinnützigen Organisationen – bei vielen betriebswirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierungen ein „Deal Breaker“ – sollte von der Grunderwerbsteuer befreit werden.

Die missglückte, bisweilen insbes. bei Behinderteneinrichtungen⁹⁴ zu erheblicher Rechtsunsicherheit führende Formulierung der Steuersatzermäßigung für umsatzsteuerpflichtige Zweckbetriebsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG) sollte im Lichte der geänderten unionsrechtlichen Grundlage (Anhang III Nr. 15 zu Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL) überarbeitet werden. Klargestellt werden sollte auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf umsatzsteuerpflichtige Fördertätigkeiten iSd § 58 Nr. 1 AO

sowie auf umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 57 Abs. 3 S. 2 AO („planmäßiges Zusammenwirken“).

- Nach gegenwärtiger Rechtslage dürfen Steuerpflichtige Mitgliedsbeiträge an einen gemeinnützigen Verein nicht steuerlich geltend machen, wenn der Verein angesichts der Verfolgung bestimmter Zwecke mitgliedernützig ist (zB § 10b Abs. 1 S. 8 EStG).⁹⁵ Diese Beschränkung sollte dahingehend aufgeweicht werden, dass der Abzug von Mitgliedsbeiträgen zulässig ist, sofern der Verein *nicht in erster Linie* mitgliedernützige Zwecke verfolgt, was eine qualitative Gewichtung mehrerer unterschiedlicher Tätigkeiten ermöglichen würde.

Spenden von Kapitalgesellschaften an gemeinnützige Organisationen können im Einzelfall zu nichtabziehbaren verdeckten Gewinnausschüttungen führen, wenn die bedachte Organisation der zuwendenden Gesellschaft oder deren Gesellschaftern nahesteht. Nach der restriktiven Rechtsprechung des BFH⁹⁶ kommt der besonderen Motivation der zuwendenden Gesellschaft und deren Gesellschaftern kein entscheidendes Gewicht zu. Diese Rechtsprechung hat im Schrifttum, auch aus Reihen des BFH selbst, erhebliche Kritik erfahren.⁹⁷ Der „vGA-Vorbehalt“ in § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG sollte ersatzlos gestrichen werden. Die Spendenhaftung bei der Körperschaftsteuer ist überdies von 30 % auf den geltenden Körperschaftsteuertarif von 15 % zu senken.

- Um Spenden von Lebensmitteln aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht zu erleichtern, sollte der Katalog der Ausnahmen vom Gebot der Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben aus dem unternehmerischen Vermögen (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG) erweitert werden.⁹⁸

Kirchhain/Unger: Mehr Fortschritt wagen – was der Gesetzgeber im Gemeinnützigkeitsrecht reformieren sollte (DStR 2023, 1281)

1291

- In § 6 Abs. 3 EStG sollte geregelt werden, dass die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Mitunternehmerschaften (zB Personengesellschaften) auf eine gemeinnützige Organisation zum Buchwert möglich ist.⁹⁹

VII. Plädoyer

Die vorstehende, keinesfalls abschließende Darstellung belegt den aus Sicht von Wissenschaft und Praxis nach wie vor bestehenden erheblichen Reformbedarf. Es wäre sehr zu begrüßen, wenn „die Politik“ die nicht nur hier unterbreiteten Verbesserungsvorschläge aufgreift und eine umfassende, nicht nur punktuelle Reform des Gemeinnützigkeitsrechts anstößt.

Bei der letzten Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das JStG 2020 wurden Akteure des „Dritten Sektors“, soweit bekannt, lediglich zur Frage der Grenzen politischer Betätigung gemeinnütziger Organisationen befragt. Dies hatte zur Folge, dass gerade die sehr praxisrelevante Vorschrift des § 57 Abs. 3 AO („planmäßiges Zusammenwirken“) – so begrüßenswert der damit verfolgte Ansatz auch war – in vielen Punkten nicht zu Ende gedacht wurde. Wünschenswert wäre, wenn sich die politischen Akteure für die Diskussion über eine weitere, grundlegende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts die gebührende Zeit nähmen und den Rat aus Wissenschaft und Praxis einholten.

Das Kernanliegen einer umfassenden Reform des Gemeinnützigkeitsrechts sollte darin bestehen, zu einer guten, verlässlichen Rechtsentwicklung beizutragen, die es gemeinnützigen Organisationen und deren Förderern ermöglicht, sich auf das Wirken zum allgemeinen Besten zu konzentrieren, ohne durch übermäßigen Verwaltungsaufwand und Rechtsunsicherheit abgelenkt zu werden. Dazu gehört es auch, gemeinnützigkeitsrechtliche Vorschriften besser als bislang mit

anderen, etwa vereins-, stiftungs- und umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften (und umgekehrt) abzustimmen. Es ist an der Zeit, endlich einmal mehr als einen Schritt zurückzutreten und über kleinteilige Änderungen im Detail hinaus grundlegende Pfadabhängigkeiten zugunsten neuer Lösungen aufzubrechen.

* Dr. Christian Kirchhain, LL.M., RA, FAStr und StB, ist Partner im Bonner Büro von Flick Gocke Schaumburg. Prof. Dr. Sebastian Unger ist Professor für Öffentliches Recht, Wirtschafts- und Steuerrecht und Co-Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum.

1 Im Einzelnen nur Strachwitz/Priller/Triebe, Handbuch Zivilgesellschaft, 2020, S. 239 ff.

2 Wenn im Folgenden von gemeinnützigen Organisationen die Rede ist, sind damit alle in Deutschland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte sowie zur „Körperschaftbesteuerung“ optierenden Personenhandelsgesellschaften gemeint, die nach ihrer Satzung und in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung steuerbegünstigte, also gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke iSd §§ 52–54 iVm § 55 AO verfolgen.

3 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944; dazu zB Kirchhain DB 2014, 1831.

4 BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301, DStR 2019, 439 mAnm Heuermann; v. 10.12.2020 – V R 14/20, BStBl. II 2021, 739, DStR 2021, 218 (dagegen Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig unter Az. 1 BvR 697/21); v. 18.8.2021 – V B 25/21 (AdV), BStBl. II 2021, 931, NJW 2021, 3413.

5 BFH v. 26.8.2021 – V R 5/19, DStR 2021, 2895; v. 15.3.2022 – V R 46/19, BStBl. II 2022, 595, DStR 2022, 1535; v. 21.4.2022 – V R 26/20, BStBl. II 2022, 599, DStRE 2022, 1184; v. 12.5.2022 – V R 37/20, BStBl. II 2022, 603, DStRE 2022, 1106; v. 3.8.2022 – XI R 11/19, BStBl. II 2023, 202, DStR 2022, 2672 mAnm Treiber; v. 18.8.2022 – V R 49/19, BStBl. II 2023, 298, DStRE 2023, 274.

6 Dazu nur Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rn. 4.143 ff.

7 Grundlegend BGH v. 16.5.2017 – II ZB 7/16, BGHZ 215, 69, DStR 2017, 1277 mAnm Mock/Mohamed; zuvor Schauhoff/Kirchhain ZIP 2016, 1857.

8 BGH v. 15.4.2021 – III ZR 139/20, BGHZ 229, 299, DStR 2021, 1558; dazu etwa Uffmann NJW 2021, 3085.

9 Ständige Deputation des Deutschen Juristentages, Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages Leipzig 2018, Band II/1, 2019, P 131 ff.; zuvor Gutachten zur Frage „Empfiehlt es sich, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln?“ von Hüttemann in Ständige Deputation des Deutschen Juristentages, Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages Leipzig 2018, Band I, 2018, G 1 ff.; zusammenfassend Hüttemann NJW 2018, Beilage 2 zu Heft 20, 55.

10 Rechtspolitische Vorschläge zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement, Stand 19.4.2023, abrufbar unter: <https://www.buendnis-gemeinnuetzigkeit.org/wp-content/uploads/2023/05/2023-05-16-buendnis-fuer-gemeinnuetzigkeit-rechtspolitischer-forderungskatalog.pdf> (zuletzt abgerufen am 30.5.2023).

11 ZB Helm/Bischoff BB 2022, 790; Schauhoff npoR 2020, 3.

12 Dazu zB Becker/Volkman/Sokollari DStZ 2021, 185; Bott BB 2021, 414 (479); Exner npoR 2021, 63; Feldgen DStZ 2021, 232; Hüttemann DB 2021, 72; Imberg/Brox NWB 2021, 1222; Kirchhain DStR 2021, 129; Seeger/Kurz/Grumann/Roller/Imberg, Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, 2. Aufl. 2022; Seer/Unger FR 2021, 564; Strahl kösdi 2021, 22314; s. auch Jäschke DStR 2019, 2668 (2672 ff.).

13 Nach überkommenem Verständnis rechtfertigen sich die gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigungen primär aus dem Gedanken der Staatsentlastung, so dass eine steuerliche

Förderung vor allem dort in Betracht kommt, wo sonst der Staat selbst tätig werden müsste. Dazu mit gebotenen Erweiterungen Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.80 ff.

¹⁴ Hüttemann in Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Fn. 9), G 21.

¹⁵ Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. 2007 I 2332.

¹⁶ BFH v. 9.2.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106, DStRE 2017, 881.

¹⁷ S. dazu das JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. 2020 I 3096.

¹⁸ Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP v. 7.12.2021, S. 93, 97, abrufbar etwa unter:

https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag_2021-2025.pdf (zuletzt abgerufen am 30.5.2023).

¹⁹ Koalitionsvertrag (Fn. 18), S. 69.

²⁰ Grundlegend Hüttemann in Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Fn. 9), G 18 f.

²¹ AEAO zu § 52 AO Tz. 2.8 S. 2 und 3.

²² LfSt Rheinland-Pfalz v. 27.7.2021 – S 1915 A - St 33 1, BeckVerw 566322.

²³ Zum Ganzen mit einem konkreten Formulierungsvorschlag Hüttemann DB 2022, 2240.

²⁴ BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 218, DStR 2017, 1749 mAnm Heuermann.

²⁵ BFH v. 1.2.2022 – V R 1/20, BStBl. II 2022, 629, DStR 2022, 1718.

²⁶ Hüttemann DB 2022, 2433.

²⁷ BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301, DStR 2019, 439 mAnm Heuermann; v. 10.12.2020 – V R 14/20, BStBl. II 2021, 739, DStR 2021, 218; dem folgend AEAO zu § 52 AO.

Eine Ausnahme macht AEAO zu § 52 AO Tz. 16 Abs. 4 „[i]n Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips [...], wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft außerhalb ihrer Satzungszwecke vereinzelt zu tagespolitischen Themen Stellung nimmt“. Als Beispiel aufgeführt ist der „Aufruf eines Sportvereins für Klimaschutz oder gegen Rassismus“. Zur Problematik aus dem Schrifttum insbes. Droegge KJ 52 (2019), 349; Hüttemann DB 2015, 821; Weitemeyer npoR 2019, 97.

²⁸ AEAO zu § 52 AO Tz. 16 Abs. 3.

²⁹ Koalitionsvertrag (Fn. 18), S. 93.

³⁰ Schubert/Tahmaz/Krimmer, Zivilgesellschaft in Krisen-Zeiten: Politisch aktiv mit geschwächten Fundamenten, 2023, abrufbar unter: www.ziviz.de/sites/ziv/files/ziviz-survey_2023_trendbericht.pdf (zuletzt abgerufen am 30.5.2023).

³¹ Dazu nur BFH v. 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391, BeckRS 1988, 22008753.

³² Ausführlich Unger, Politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, 2020, S. 14 ff. und 50 ff., abrufbar unter:

https://freiheitsrechte.org/uploads/publications/Demokratie/Rechtsgutachten_Gemeinnuetzigkeit-Gesellschaft_fuer_Freiheitsrechte-2020-Gemeinnuetzigkeit_politisches_Engagement.pdf (zuletzt abgerufen am 13.5.2023).

³³ Koalitionsvertrag (Fn. 18), S. 93 und 131.

³⁴ BR-Drs. 503/1/20, 153.

³⁵ BGBl. 2008 I 2794.

³⁶ So treffend Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.155.

³⁷ EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, DStR 2006, 1736.

³⁸ AEAO zu § 51 Abs. 2 AO Tz. 7 Abs. 2 und 3.

³⁹ S. schon Unger DStZ 2010, 154 (164); ebenso etwa Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.158.

⁴⁰ Unger npoR 2019, 28 (29 f.).

⁴¹ Hüttemann (Fn. 6), Rn. 3.17; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand April 2020, AO § 51 Rn. 8 .

- 42 Koalitionsvertrag (Fn. 18), S. 105.
- 43 Dazu näher Unger in BeckOK EStG, 15. Ed. 1.3.2023, § 10b Rn. 55.2.
- 44 AEAO zu § 60a AO Tz. 3 S. 2.
- 45 Dazu näher Unger in Gosch, AO/FGO, Stand Januar 2023, AO § 60a Rn. 30. Entschärft wird die Problematik ab dem 1.1.2024 im Zusammenhang mit der Einführung eines Zuwendungsempfängerregisters; dazu näher Unger ebd., AO § 60a Rn. 31.
- 46 Zum Ganzen auch die Liste bei Hüttemann (Fn. 6), Rn. 1.163.
- 47 AEAO zu § 56 AO Tz. 1.
- 48 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO Tz. 1 S. 2.
- 49 Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 13 ff., 16 ff.
- 50 Unger (Fn. 45), Stand April 2022, AO § 57 Rn. 2 ff.
- 51 FG Baden-Württemberg v. 14.10.2019 – 10 K 1033/19, EFG 2021, 1513 mAnm Tiedchen, BeckRS 2019, 55315.
- 52 BFH v. 12.5.2022 – V R 37/20, BStBl. II 2022, 603, DStRE 2022, 1106.
- 53 Ausdrücklich BT-Drs. 19/25160, 202.
- 54 BFH v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62, DStR 1992, 392; Unger (Fn. 45), Stand April 2022, AO § 57 Rn. 2 und 21.
- 55 AEAO zu § 57 Abs. 1 AO Tz. 2 Abs. 1.
- 56 AEAO zu § 57 Abs. 1 AO Tz. 2 Abs. 3.
- 57 Dazu FG Niedersachsen v. 8.4.2010 – 6 K 139/09, BeckRS 2010, 26030189; Leichinger in Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. 2023, AO § 57 Rn. 106.
- 58 Zutreffend Hüttemann (Fn. 6), Rn. 4.52 und 4.55; zum Ganzen auch Unger (Fn. 45), Stand April 2022, AO § 57 Rn. 17 ff.
- 59 BT-Drs. 19/25160, 202.
- 60 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 8 Abs. 1.
- 61 Dazu sehr kritisch Hüttemann/Schauhoff DB 2021, 2580; Kirchhain npoR 2021, 235 (238).
- 62 Entsprechende Verteidigung der Verwaltungsauffassung aber bei Exner npoR 2022, 77 (80 f.).
- 63 Dazu auch Unger (Fn. 45), Stand April 2022, AO § 57 Rn. 66.
- 64 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 3 Abs. 1 S. 4.
- 65 Kirchhain npoR 2021, 235 (238).
- 66 Zum Begriff im Sinne einer „Legaldefinition“ AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 3 Abs. 1 S. 3: „einzige Art der Zweckverwirklichung die Weitergabe von Mitteln“.
- 67 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 1 S. 1 und zu § 60 AO Tz. 2 Abs. 2 Buchst. a).
- 68 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 3 Abs. 4; zur Kritik Roth in Handbuch Kulturmanagement, K - E 3.8, 100 ff.
- 69 BT-Drs. 19/25160, 203. Ebenso AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 1 S. 3.
- 70 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 7 Abs. 1 S. 1.
- 71 So bereits Hüttemann DB 2021, 72 (75); Kirchhain npoR 2021, 235 (236).
- 72 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 2, 5.
- 73 Etwa BFH v. 23.7.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930, DStRE 2004, 31.
- 74 BFH v. 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391, BeckRS 1988, 22008753.
- 75 Hüttemann in Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Fn. 9), G 41.

76 Ähnlich Schauhoff npoR 2020, 3 (4): „Entscheidungsprärogative“; von einem „Ermessensspielraum“ spricht Hüttemann (Fn. 6), Rn. 4.13; ähnlich ders. in Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Fn. 9), G 40 f.: „Handlungsermessen der Organe“.

77 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 Tz. 30 Abs. 2 S. 4.

78 AEAO zu § 62 AO Tz. 1.

79 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 4 bis Tz. 9.

80 BFH v. 1.7.2009 – I R 6/08, npoR 2010, 20. Instruktiv Hüttemann/Schön, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2007.

81 Dazu AEAO zu § 56 AO Tz. 1.

82 Grundlegend BFH v. 30.3.2000 – V R 30/99, BStBl. II 2000, 705, DStR 2000, 1256; jüngst zB BFH v. 26.8.2021 – V R 5/19, DStR 2021, 2895; v. 12.5.2022 – V R 37/20, BStBl. II 2022, 603, DStRE 2022, 1106.

83 AEAO zu § 65 AO Tz. 4 S. 4.

84 AEAO zu § 65 AO Tz. 3.

85 Zutreffend FG Nürnberg v. 21.1.2020 – 2 K114/19, EFG 2020, 425, BeckRS 2020, 1641 (Revision beim BFH unter Az. XI R 4/20).

86 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944; dazu zB Kirchhain DB 2014, 1831.

87 ZB Seeger/Brox/Leichinger DStR 2018, 2002; von Holt DStR 2019, 718.

88 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 7 Abs. 1 S. 1.

89 AEAO zu § 60 AO Tz. 2.

90 Die Gefahr divergierender Entscheidungen besteht in der Praxis freilich nur bei der Besteuerung einer Körperschaft durch unterschiedliche Finanzämter. Hinsichtlich des Abzugs von Zuwendungen soll hingegen das für den Zuwendenden zuständige FA nach BFH v. 15.6.1973 – VI R 35/70, BStBl. II 1973, 850, BeckRS 1973, 22002181 an die körperschaftsteuerliche Beurteilung der Körperschaft gebunden sein. Eine gesetzliche Grundlage dafür ist nicht erkennbar. Zu Recht kritisch Hüttemann (Fn. 6), Rn. 8.23 f.; zum Ganzen auch Unger (Fn. 43), § 10b Rn. 155.

91 Zum Ganzen Hüttemann in Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Fn. 9), G 81 ff.; ders. (Fn. 6), Rn. 7.1 ff.

92 BR-Drs. 503/20 (Beschluss), 45 ff.

93 BFH v. 12.3.2020 – V R 5/17, BStBl. II 2021, 55, DStR 2020, 1837; dazu Kirchhain/Kampermann npoR 2020, 310; dies. npoR 2023, 1.

94 Dazu BFH v. 23.7.2019 – XI R 2/17, DStR 2019, 2476. Aus dem Schrifttum zB Berg/Schnabelrauch UR 2017, 213; dies. UR 2018, 225; Schauhoff/Kirchhain DStR 2015, 2102; dies. UR 2017, 729; dies. UR 2018, 225.

95 BFH v. 28.9.2022 – X R 7/21, BStBl. II 2023, 178, DStR 2022, 2664.

96 BFH v. 10.6.2008 – I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704, BeckRS 2008, 25013724; v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988, BeckRS 2007, 25013208; v. 13.7.2021 – I R 16/18, BStBl. II 2022, 119, DStR 2021, 2779.

97 ZB Gollan in Hüttemann/Rawert/Schmidt/Weitemeyer, Non Profit Law Yearbook 2008, 2009, 103; Hüttemann AG 2009, 774 (782); Weitemeyer FS Reuter, 2010, 1201 (1214 f.); kritisch auch Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8 Rn. 1220; Pezzer StuW 1990, 259 (262). Zusammenfassend Kirchhain in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 9 Rn. 253 ff.

98 Dazu Meyering/Hintzen/Keitel DStR 2021, 2614; Weitemeyer/Küffner/Zugmaier DB 2021, 2995. Vgl. Abschn. 10.6 Abs. 1 S. 3 und Abs. 1a UStAE: Reduzierung der Bemessungsgrundlage.

99 Vgl. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, DStR 2019, 2482 Rn. 5.