

BRENNPUNKT

Seeger · Kurz · Grumann · Roller · Imberg

Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

JStG 2020: Ein Leitfaden für neue Lösungsansätze

2. Auflage

 **nwb** E-BOOK

Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg •
Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

JStG 2020: Ein Leitfaden für neue Lösungsansätze

Von

Andreas Seeger, Steuerberater,
Tilo Kurz, Steuerberater, Rechtsanwalt,
Stephan Grumann, Steuerberater,
Frank Roller, Steuerberater
und
Anna Imberg, LL.M., Steuerberaterin

2., aktualisierte Auflage

ISBN 978-3-482-68142-4
eISBN 978-3-482-02302-6

2., aktualisierte Auflage 2022

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2022
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH

Druck: Elanders GmbH, Waiblingen

VORWORT

Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts hat nach deren Verabschiedung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 in der Praxis zu weitreichenden Veränderungen insbesondere bei steuerbegünstigten Konzernstrukturen geführt. Hintergrund hierfür sind die zahlreichen Erleichterungen, neuen Handlungsspielräume und die Einführung von mehr Rechtssicherheit für steuerbegünstigte Körperschaften gewesen. Doch gerade bei der praktischen Umsetzung der neuen Möglichkeiten haben sich vielfach Fragen ergeben, die weder durch die Gesetzesbegründung zu den neuen gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen, noch durch Verlautbarungen der Finanzverwaltung geklärt werden konnten. Zwischenzeitlich hat allerdings die Finanzverwaltung reagiert und in mehreren Verfügungen zumindest ihre Sicht der Dinge zu praktischen Anwendungsfragen veröffentlicht. Unsere 2. Auflage des Leitfadens greift die Sichtweisen der Finanzverwaltung auf, würdigt diese kritisch und gibt Handlungsempfehlungen im Umgang mit der verwaltungsseitigen Rechtsauffassung.

Herzstück der Reform ist ein neuer Denkansatz, wonach es für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung von Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Unternehmen auf eine Gesamtbetrachtung ankommt. Dieses Umdenken eröffnet gänzlich neue Möglichkeiten für die Ausgestaltung eines arbeitsteiligen Zusammenwirkens zwischen steuerbegünstigten Körperschaften: klassische steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Zusammenhang mit reinen „Vorleistungen“ für eine steuerbegünstigte Tätigkeit werden wegfallen, verdeckte Gewinnausschüttungen verlieren an Bedeutung ebenso wie die Verrechnungspreisthematik bei Konzernstrukturen. Hinzu kommen eine erweiterte Möglichkeit der Mittelverwendung, die Bestätigung der Gemeinnützigkeit von reinen Holdingkörperschaften und die Umwidmung gewerblicher in steuerbegünstigte Körperschaften. Weitere Erleichterungen in diesem Bereich ergeben sich durch die Vereinfachung von Mittelweiterleitungen und die Schaffung eines darauf bezogenen Vertrauenstatbestands. Zudem wurden die gemeinnützigen Zwecke präzisiert und teilweise erweitert. Auch kleine Körperschaften profitieren von der Reform, etwa durch Erleichterungen beim Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung oder hinsichtlich der neuen Bagatellgrenze für die Steuerpflicht der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Hinzu kommen wesentliche Neuregelungen im Bereich der Umsatzsteuer.

Die neuen Ansätze der Reform sind durchweg sehr zu begrüßen. Dies gilt zumindest teilweise auch für die Anwendungsschreiben der Bundesfinanzverwaltung, da doch einige grundsätzliche Fragestellungen beantwortet werden. Die Nutzung der neuen Rechtslage und die Prozessausgestaltungen zu deren Umsetzung sind bereits bei vielen steuerbegünstigten Körperschaften weit fortgeschritten. Doch trotz der nunmehr vor-

handenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung sind nicht alle Praxisfragen beantwortet. Zudem vertritt die Finanzverwaltung teilweise eine Rechtsauffassung, die wir nur bedingt nachvollziehen können bzw. die aus unserer Sicht zu restriktiv ist und an einer praktischen Handhabe vorbeigeht. Dies betrifft u. a. die wenig praxismgerechte Darstellung der Satzungserfordernisse im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens. Auch bei der Neuauflage haben wir großen Wert darauf gelegt, die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts unter Berücksichtigung der verwaltungsseitigen Rechtsauffassung, praxisnah und übersichtlich darzustellen. Der Leitfaden richtet sich an die Entscheidungsebene von steuerbegünstigten Körperschaften als auch deren steuerliche Berater, versteht sich aber zugleich auch als Impulsgeber in Richtung Finanzverwaltung, den Blick für Praxisfragen nochmals nachzujustieren.

Wir wünschen Ihnen eine spannende und anregende Lektüre.

Münster, im September 2022

A. Seeger, T. Kurz, S. Grummann, F. Roller, A. Imberg

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Vorwort	V
Literaturverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
I. EINFÜHRUNG	1
1. Steuerbegünstigung von Holdingunternehmen	2
2. Kooperationen	3
3. Leistungsaustausch und Gewinnzuschläge	4
II. ÄNDERUNG DES § 52 ABS. 2 AO	6
1. Klimaschutz (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO)	8
2. Förderung der Hilfe für rassistisch Verfolgte (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 AO)	9
3. Förderung der Hilfe für Menschen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 AO)	10
4. Förderung der Heimatpflege, Heimatkunde und Ortsverschönerung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO)	11
5. Förderung des Freifunks (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO)	12
6. Förderung der Friedhofskultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 26 AO)	14
III. ÄNDERUNG DES § 55 ABS. 1 NR. 5 AO	16
IV. § 57 ABS. 1 AO – DER UNMITTELBARKEITSGRUNDSATZ	19
1. Einführung	19
2. Bisherige Problematik	20
a) Verdeckte Gewinnausschüttungen	25

	Seite
b) Betriebsaufspaltung	25
c) Hilfsperson	28
d) Holdingstrukturen	29
3. Zwischenfazit	30
V. § 57 Abs. 3 AO – UNMITTELBARKEIT VON KOOPERATIONEN	30
1. Grundgedanke – gemeinnützigkeitsrechtliche Organschaft?	31
2. Anwendungsbereich des § 57 Abs. 3 AO	32
a) Begriff des planmäßigen Zusammenwirkens	33
b) Gesellschaftsrechtliche Strukturen	35
c) Funktionsleistungen	35
d) Bedeutung für die Hilfspersonenregelung	37
3. Satzungsvoraussetzungen	38
a) Satzungszwecke	40
b) Zeitliche Wirkung der Satzungsanpassung	44
4. Folgen für die Praxis	46
a) Konsequenzen für bereits gemeinnützige Körperschaften	46
aa) Neubewertung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	47
bb) Neubewertung der Vermögensverwaltung	49
b) Mittelverwendung	50
c) Überführung von gewerblichen Gesellschaften in die Gemein- nützigkeit	52
aa) Behandlung von Verlustvorträgen	55
bb) Wechsel in die Steuerbefreiung	56
d) Verrechnungspreise im Konzernverbund	57
e) Beispiel Betriebsaufspaltung	58
f) Außen-GbR	60
5. Handlungsoptionen für die öffentliche Hand	62
6. Fazit zu § 57 Abs. 3 AO	63

VI. § 57 ABS. 4 AO – KONZERNSTRUKTUREN	64
1. Grundgedanke und Anwendungsbereich	64
2. Auswirkung auf die Sphärenzuordnung	66
3. Fazit zu § 57 Abs. 4 AO	70
VII. § 58 NR. 1 UND § 58A AO	70
1. Einleitung zu § 58 Nr. 1, § 58a AO	70
2. Förderklausel gem. § 58 Nr. 1 AO a. F.	71
3. Mittelzuwendungen gem. § 58 Nr. 2 AO a. F.	73
4. Mittelzuwendung nach § 58 Nr. 1 AO n. F.	74
a) Mittelzuwendung für steuerbegünstigte Zwecke	75
b) Mittelempfänger	78
aa) Mittelzuwendung an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften	78
bb) Mittelzuwendung an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	78
cc) Mittelzuwendung an ausländische Körperschaften	79
c) Steuerbegünstigte Zweckidentität	80
d) Mitteltransfer bei Mittelzuwendungen	81
e) Satzungserfordernisse	82
f) Abgrenzung zu § 57 Abs. 3 AO n. F.	84
5. Fazit zu § 58 Nr. 1 AO n. F.	86
6. Vertrauensschutztatbestand nach § 58a AO n. F.	87
a) Einführung	88
b) Gesetzliche Anforderungen des § 58a AO n. F.	89
aa) Voraussetzungen nach § 58a Abs. 2 AO	89
bb) Rückausnahmen nach § 58a Abs. 3 AO	90
cc) Vertrauensschutz bei Mittelzuwendungen an KdöR	92
7. Fazit zu § 58a AO n. F.	92

VIII. FESTSTELLUNG DER SATZUNGSMÄßIGEN VORAUSSETZUNGEN GEM. § 60A AO N. F.	93
1. Einführung	93
2. Gesetzliche Anforderungen des § 60a Abs. 6 AO n. F.	94
a) Sinn und Zweck der Vorschrift	94
b) Tatbestandsvoraussetzungen des § 60a Abs. 6 AO n. F.	95
3. Fazit zu § 60a Abs. 6 AO n. F.	96
IX. ÄNDERUNG DES § 64 ABS. 3 AO	96
X. ERWEITERUNG DES ZWECKBETRIEBSKATALOGS IN § 68 AO	97
1. Flüchtlingshilfe (§ 68 Nr. 1 Buchst. c AO)	98
2. Fürsorge bei psychischen und seelischen Erkrankungen (§ 68 Nr. 4 AO)	101
XI. UMSATZSTEUER	102
1. Steuerbefreiungen (§ 4 UStG)	102
a) Leistungen im Gesundheitswesen (§ 4 Nr. 14 Buchst. f UStG)	102
b) Betreuungs- und Pflegeleistungen (§ 4 Nr. 16 UStG)	103
c) Verpflegungsdienstleistungen in Kindertageseinrichtungen (§ 4 Nr. 23 Buchst. c UStG)	104
2. Steuerbegünstigte Kooperationen (§ 57 Abs. 3 AO)	105
a) Umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)	106
b) Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG	107
c) Ermäßigter Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG)	109
XII. AUSSTIEGSBESTEUERUNG	112
1. Ausstiegsbesteuerung nach § 61 Abs. 3 AO	113
2. Reformansatz der „Ausstiegsabgabe“	114

	Seite
XIII. WEITERE ÄNDERUNGEN	116
1. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtszuschale	116
2. Vereinfachter Zuwendungsnachweis	116
3. Zuwendungsempfängerregister	116
XIV. FAZIT UND AUSBLICK	118
Stichwortverzeichnis	125

LITERATURVERZEICHNIS

Bücher:

Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015

Koenig, AO, 3. Auflage 2014

Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2010

Weber, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft, Bucerius Law School, 1. Auflage 2014

Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Auflage 2020

Aufsätze:

B

Becker/Volkmann/Sokollari, JStG 2020 und Gemeinnützigkeit, DStZ 2021 S. 185

D

Dudenredaktion, o.J., „planmäßig“ auf Duden online, <https://www.duden.de/synonyme/planmaeszig>

Dudenredaktion, o.J., „Heimatkunde“ auf Duden online, <https://www.duden.de/recht-schreibung/Heimatkunde>

Dudenredaktion, o.J., „Heimatspflege“ auf Duden online, <https://www.duden.de/recht-schreibung/Heimatspflege>

E

Exner, Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht aus Sicht der Finanzverwaltung, npoR 2021 S. 63

H

Helm/Bischoff, Einstieg in die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit: Inwieweit kann eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden? Zum Systemverhältnis zwischen § 13 KStG und § 6b EStG, npoR 2021 S. 89

Holland, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – Neues zur Hilfsperson, DStR 2010 S. 2057

Hüttemann, Empfiehlt es sich, die rechtlichen Rahmenbedingungen für Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln?, NJW-Beil. 2018 S. 55

Hüttemann, Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB 2021 S. 72

J

Jäschke, Die ertragsteuerliche Behandlung von Servicegesellschaften im gemeinnützigen Unternehmensverbund, DStR 2019 S. 2668

K

Kahsnitz, Der Betrieb gewerblicher Art als Steuerrechtssubjekt sui generis, DStR 2019 S. 1017

Kirchhain, Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021 S. 129

Kraus/Mehren, Gesellschaftsbeteiligungen bei gemeinnützigen Körperschaften – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung?, DStR 2020 S. 1593

S

Salzberger/Schröder, Gemeinnützigkeitssteuerrecht: Übertragung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder Auslagerung von Hilfsfunktionen auf eine Tochter-GmbH, DStR 2015 S. 1602

Scherff, Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen, DStR 2003 S. 727

Schröder/Salzberger, Gemeinnützigkeitssteuerrecht – Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige Hilfspersonen-GmbH, SteuK 2015 S. 369

Seeger/Brox/Leichinger, Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege, DStR 2018 S. 2002

Seeger/Milde, Leistungsaustausch und Gewinnzuschläge bei Non-Profit-Unternehmen nach dem AEAO 2016, DStR 2016 S. 2736

W

Weitemeyer, Fallstricke der gGmbH, GmbHR 2021 S. 57

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
Az.	Aktenzeichen

B

BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Beil.	Beilage
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bundesministerium für Gesundheit
BR-Drucks.	Drucksachen des Bundesrates
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise

D

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
dgl.	dergleichen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)

E

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien