



Reformdiskussion zum Gemeinnützigkeitsrecht

Rechtspolitische Vorschläge der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege zur Verbesserung der Rahmenbedingungen gemeinnütziger Körperschaften

Abgabenordnung		
Aktueller Stand	Rechtspolitischer Vorschlag	Begründung
1. Zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO	<p>Angemessenheitsprüfung nach der Business Judgement Rule In § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO wird als Satz 2 hinzugefügt:</p> <p><i>„§ 63 Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.“</i></p>	<p>Es mehren sich die Streitigkeiten dazu, was Ausgaben sind, die dem Zweck der Körperschaft „fremd sind“ oder in welchen Fällen eine Begünstigung durch „unverhältnismäßig hohe“ Vergütungen vorliegt. Durch den Verweis auf die in § 63 AO zu verankernde Business Judgement Rule wird klargestellt, dass es nicht auf die objektive Richtigkeit der Entscheidung aus ex post Sicht, sondern darauf ankommt, ob die Verantwortlichen aus ex ante-Sicht im Rahmen ihrer Ermessensausübung eine vertretbare Entscheidung getroffen haben. Dies allein ist Maßstab für die Beurteilung einer zweckwidrigen Maßnahme.</p>

<p>2. Zu § 58 Nr. 4 und 5 AO</p> <p>Der § 58 formuliert derzeit:</p> <p>„Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ...</p> <p>4. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,</p> <p>5. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt ,..“</p>	<p>Mittelverwendung für andere Körperschaften und steuerlich unschädliche Betätigungen</p> <p>§ 58 Nr. 4 und 5 AO werden in einer neuen Nr. 4 mit folgendem Wortlaut zusammengefasst:</p> <p><i>„eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte oder ihr gehörende bewegliche oder unbewegliche oder immaterielle Wirtschaftsgüter anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unentgeltlich oder gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt zu steuerbegünstigten Zwecken zur Verfügung stellt bzw. überlässt.“</i></p>	<p><i>Die Zusammenfassung in einer Vorschrift dient der Harmonisierung der Voraussetzungen einer steuerlich unschädlichen Personal- bzw. Raumüberlassung, die im geltenden Recht – ohne einleuchtenden Grund – unterschiedlich formuliert sind.</i></p>
--	---	---

<p>3. Zu § 63 Abs. 1 AO</p> <p>Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung</p> <p>1. Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.</p>	<p>Tatsächliche Geschäftsführung und Verlust der Gemeinnützigkeit</p> <p>Business Judgement Rule § 63 Abs. 1 AO wird als Satz 2 hinzugefügt:</p> <p><i>„Maßgebend ist, ob auf Grundlage angemessener Informationen die Geschäfte zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft in gutem Glauben geführt werden.“</i></p>	<p>Den Organen sollte mehr Rechtssicherheit gegeben werden, dass Fehlentscheidungen aus ex post-Sicht nicht mehr zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen können und den Organen ein weiter, eigener Entscheidungsspielraum zukommt.</p>
<p>4. Zu § 65 AO</p> <p>§ 65 AO formuliert derzeit:</p> <p>Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn</p> <p>1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,</p>	<p>Neuformulierung des § 65 Nr. 2 und 3 AO und Einfügung eines neuen Satzes 2</p> <p>§ 65 Nr. 2 und Nr. 3 AO neu:</p>	<p>§ 65 AO verliert in der Praxis zunehmend an Bedeutung. Zum einen werden § 65 Nr. 2 und 3 AO zwischenzeitlich so ausgelegt wird, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur dann als Zweckbetrieb begünstigt ist, wenn dieser notwendig ist. Dass ein Betrieb im Hinblick auf die Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke nur hilfreich oder nützlich ist, soll hingegen nicht ausreichen. Diese Verengung der Rechtsauffassung schränkt gemeinnützige Organisationen zunehmend ein. Zum anderen stehen die Zweckbetriebe gemeinnütziger Körperschaften immer mehr einer kommerziellen Konkurrenz gegenüber. Bisher zweifelsfrei als Zweckbetrieb behandelte Tätigkeiten verlieren diese Zuordnung, da der Gesetzestext teilweise dahingehend</p>

<p>2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und</p> <p>3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.“</p>	<p>2. <i>die Zwecke durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und ...</i></p> <p>3. <i>der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nach Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.</i></p> <p>Neuer Satz 2: <i>„Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten nicht für Zweckbetriebe im Sinne der §§ 66 bis 68 AO.“</i></p>	<p>ausgelegt wird, dass bereits ein potenzieller Wettbewerb ohne Beachtung der Verhältnisse am örtlich-relevanten Markt zu einer Versagung der Zweckbetriebseigenschaft führt. § 65 Nr. 3 AO sollte daher in Anlehnung an das Urteil des BFH v. 30.3.2000 (V R 30/99, BStBl II 2000, 705) konkretisiert werden.</p> <p>Durch den neuen Satz 2 wird klargestellt, dass die §§ 66 bis 68 der allgemeinen Zweckbetriebsregelung in § 65 AO vorgehen.</p>
<p>5. Zu § 66 Abs. 2 AO</p> <p>„Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für Notleidende oder gefährdete mit Menschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken“</p>	<p>Begriff der Wohlfahrtspflege</p> <p>§ 66 Abs. 2 Satz 1 AO wird wie folgt geändert:</p> <p><i>„Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen.“</i></p>	<p>Das bisherige Merkmal – „nicht des Erwerbs wegen“ – hat in der neueren Rechtsprechung und Verwaltung zu erheblichen Unsicherheiten geführt, ob und in welchem Umfang ein Wohlfahrtsbetrieb Gewinne erzielen darf. Die Abgabenordnung insgesamt (Gewinnausschüttungsverbot; Begünstigungsverbot etc.) bietet aus unserer Sicht ausreichend Sicherheit, dass auch der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege zum Wohle der Allgemeinheit tätig wird. Die Überinterpretation eines BFH-Urteils (vgl. Märtens, FS 100 Jahre Steuerrechtsprechung, Bd. II, 2018, S. 1477 ff.) hat die Finanzverwaltung veranlasst, erhebliche zusätzliche Nachweispflichten von Wohlfahrtsunternehmen zu fordern.</p>

<p>6. Zu § 68 Nr. 1a AO</p> <p>§ 68 Nr. 1 a AO formuliert derzeit:</p> <p>„Zweckbetriebe sind auch: 1.a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3) ,..“</p>	<p>§ 68 Nr. 1 a AO neu:</p> <p><i>Zweckbetriebe sind auch:</i> 1.a) <u>Alten-, Wohn-, Pflege- und Betreuungseinrichtungen, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, Hausnotrufdienste, Einrichtungen des Betreuten Wohnens, des Behindertenfahrdienstes und der ambulanten Pflege, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),</u></p> <p><i>b) Kindertageseinrichtungen, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schulandheime, Jugendherbergen und Familienferienstätten,</i></p>	<p>Nach § 68 Nr. 1a AO zählen zu den steuerbegünstigten Zweckbetrieben u. a. „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“. Im AEAO zu § 68 Nr. 1 (Textziffer 2) wird wegen des Begriffs „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“ auf § 1 Heimgesetz verwiesen. Dieser Verweis läuft jedoch zunehmend ins Leere, da diese Vorschrift außer Kraft gesetzt ist, sobald die jeweiligen Bundesländer eigene Regelungen verabschiedet haben, was in der Zwischenzeit weitgehend erfolgt ist. Durch eine Anpassung der Zweckbetriebsdefinition in § 68 Nr. 1a AO an die aktuellen Gegebenheiten können Unsicherheiten in der Rechtsauslegung vermieden bzw. weiterhin eine bundeseinheitliche Anwendung der Zweckbetriebseigenschaft für Wohn-, Pflege- und Betreuungseinrichtungen gewährleistet werden. Zudem ist auch den neuen konzeptionellen Entwicklungen Rechnung zu tragen, indem nicht nur die klassischen „Heime“ als Zweckbetriebe genannt werden, sondern auch moderne Wohnformen, wie z. B. Wohngruppen oder Wohngemeinschaften.</p> <p>Darüber hinaus sollte § 68 AO um die Zweckbetriebe des Hausnotrufdienstes, des Betreuten Wohnens und des Behindertenfahrdienstes und der Familienferienstätten erweitert werden. Die Tätigkeiten entsprechen in ihrer Bedeutung den Zweckbetrieben in § 68 Nr. 1a und b AO. Die Ergänzungen in Nr. 1a stellen neuere und zeitgemäße Betreuungsformen dar, die die Mobilität und Selbstständigkeit der betroffenen Personen unterstützen und somit dem Grundsatz „ambulant vor stationär“ folgen.</p>
--	---	---

<p>7. Zu § 68 AO</p> <p>Die Finanzverwaltung interpretiert die Gestellung von Personal einer gemeinnützigen Körperschaft an eine andere gemeinnützige Körperschaft als umsatzsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da sie ausgehend vom Vertragsverhältnis von einer Art „Arbeitnehmerüberlassung“ ausgeht.</p>	<p>Einführung eines § 68 Nr. 10 AO neu:</p> <p><i>Einrichtungen, die anderen steuerbegünstigten Körperschaften oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Kostenersatz Personal, Sachmittel oder immaterielle Vermögensgegenstände zur Verfügung stellen.</i></p>	<p>Bei der Personalgestellung zwischen gemeinnützigen Organisationen untereinander und zwischen gemeinnützigen Organisationen mit der öffentlichen Hand sollte es bei der steuerrechtlichen Bewertung allein auf die steuerbegünstigte Zweckverwirklichung ankommen. Kooperationen unter gemeinnützigen Einrichtungen würden erleichtert und es erfolgte eine Gleichstellung mit der öffentlichen Hand. Daher ist eine Nr. 10 in § 68 AO einzufügen.</p>
<p>Grunderwerbsteuergesetz</p>		
<p>8. Zu § 4 GrEStG</p> <p>Derzeit fehlt es an einer Grunderwerbsteuerlichen Regelung, die sinnvolle Umstrukturierungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften ermöglicht.</p>	<p>Dem § 4 Grunderwerbsteuergesetz wird folgende Nummer 6 angefügt:</p> <p>§ 4 Nr. 6 GrEStG neu:</p> <p><i>6. der Erwerb eines Grundstücks durch eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von einer anderen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, soweit dieses auch weiterhin für steuerbegünstigte Zwecke genutzt wird.</i></p>	<p>Zur Schaffung zukunftsfähiger Organisationsstrukturen ist es sinnvoll, wenn sich mehrere gemeinnützige Körperschaften zusammenschließen bzw. sich im Rahmen ihrer gemeinnützigen Tätigkeit umstrukturieren. Gehen Grundstücke aus dem Vermögen einer übertragenden Körperschaft dabei über, ist jedoch grundsätzlich Grunderwerbsteuer zu entrichten. So ist zwar ist die Übertragung als Schenkung grundsätzlich Grunderwerbsteuerbefreit. Regelmäßig sind Immobilien jedoch ganz oder teilweise fremdfinanziert, so dass neben der Immobilie zwangsläufig auch Verbindlichkeiten übertragen werden müssen, da ansonsten der übertragenden Körperschaft die Überschuldung droht. In diesen Fällen ist grundsätzlich Grunderwerbsteuer zu entrichten. Daraus resultieren Hemmnisse für ent-</p>

		sprechende Zusammenschlüsse und Umstrukturierungen: Zum einen können diese daran gänzlich scheitern. Zum anderen müssen ggf. mit einem hohen bürokratischen Aufwand verbundene „Umwege“ gegangen werden. Durch die vorgeschlagene Änderung werden die derzeit bestehenden Hemmnisse beseitigt und sinnvolle Zusammenschlüsse und Umstrukturierungen erleichtert.
Gewerbsteuergesetz		
<p>9. Zu § 3 Nr. 6 GewStG</p> <p>§ 3 Nr. 6 GewStG formuliert derzeit:</p> <p>Von der Gewerbesteuer sind befreit [...]</p> <p>3. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb - ausgenommen Land- und Forstwirtschaft -</p>	<p>§ 3 Nr. 6 GewStG wird um einen Satz 3 erweitert:</p> <p><i>Satz 1 gilt auch für Zusammenschlüsse deren Gesellschafter ausschließlich in Satz 1 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind.</i></p>	<p>Damit gemeinnützige Körperschaften ihre Mittel möglichst effektiv und nachhaltig einsetzen, tritt die Notwendigkeit der Bildung von Kooperationen in Form einer GbR immer stärker hervor. Ungelöstes Problem ist bislang, dass diese Kooperationen der Gewerbesteuer unterliegen, obwohl jede einzelne Tätigkeit für sich ein Zweckbetrieb wäre. Eine Anwendung des § 3 Nr. 6 GewStG ist derzeit nicht möglich, da die Gewerbesteuerbefreiung nur für die dort genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt.</p> <p>Um zukünftig effektive gemeinnützige Kooperationen zu ermöglichen, sollte der § 3 Nr. 6 um einen Satz 1 erweitert werden. Eine vergleichbare Regelung besteht bereits bei der Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG).</p>

<p>unterhalten, ist die Steuerfreiheit insoweit ausgeschlossen;</p>		
<p>Umsatzsteuergesetz</p>		
<p>10. Zu § 4 Nr. 18 UStG</p> <p>§ 4 Nr. 18 UStG formuliert derzeit:</p> <p>„Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht entnommen, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. Für die in anderen Nummern dieses Paragraphen bezeichnete Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.“</p>	<p>§ 4 Nr. 18 UStG wird wie folgt formuliert:</p> <p>„Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, den amtlich anerkannten Spitzenverbänden der Freien Wohlfahrtspflege oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht entnommen, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. Für die in anderen Nummern dieses Paragraphen bezeichnete Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.“</p>	<p><i>Die Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege wurden mit den Änderungen im Jahressteuergesetz 2019 als begünstigte Einrichtungen aus dem UStG gestrichen. Dies war im Zuge der Umsetzung der MwStSystRL nicht erforderlich. Nach dieser ist lediglich eine Umsatzsteuerbefreiung nach einer spezifischen Verbandszugehörigkeit unzulässig, nicht jedoch die Nennung der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege als erläuternder Hinweis bei der Definition der Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Die Streichung hat zur Unsicherheit bei den Einrichtungen der Verbände der Freien Wohlfahrt geführt, ob tatsächlich auch alle bisher von der ursprünglichen Norm erfassen Leistungen künftig erfasst sein werden. Soweit der Bundesfinanzminister gegenüber der BAGFW versichert, hat, dass die Umsatzsteuerbefreiung der Hauptaufgaben der Verbände der FW weiterhin gewährleistet sein sollen, würden die vorgeschlagenen Änderungen für Rechtsklarheit sorgen und unnötige und kostenträchtige Streitigkeiten vermeiden helfen.</i></p>

<p>11. Zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG</p> <p>§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG formuliert derzeit wie folgt:</p> <p>„Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:</p> <p>die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt</p>	<p>§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG wird ersatzlos gestrichen.</p>	<p><i>Die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 eingefügte Einschränkung ist weder unionsrechtlich geboten noch zur Verhinderung von „Missbräuchen“ erforderlich (vgl. auch BFH v. 23.2.2012 – V R 59/09, BStBl. II 2012, 544 sowie BFH vom 23.07.2019 - XI R2/17). Nach dem Unionsrecht ist die Steuerermäßigung beschränkt auf „Leistungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit“ (z.B. BFH vom 23.07.2019, a.a.O., TZ 16). Die Bestimmungen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) S.1 und 2 UStG, genügen dieser Beschränkung. Der im Rahmen der Missbrauchsverhinderung eingefügte Satz 3 wird von den Finanzgerichten unter Bezugnahme auf die EUGH-Rechtsprechung so eng ausgelegt, dass Leistungen, die keinen Missbrauch darstellen, wie Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen im Rahmen von Seminarangeboten (BFH vom 8.3.2012, V R 14/11) nicht dem ermäßigten USt-Satz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG unterliegen. Die Regelung führt in der Praxis zu erheblicher Rechtsunsicherheit, erfordert spezielle detaillierte Berechnungen und belastet bspw. Werkstätten für behinderte Menschen oder Integrationsbetriebe.</i></p>
---	--	--

<p>werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht,</p>		
<p>12. Neue Regelung § 27c UStG - Anrufungsauskunft -</p>	<p><i>Es wird ein neuer § 27c UStG „Anrufungsauskunft“ eingeführt wie folgt:</i></p> <p><i>„Das Betriebsstättenfinanzamt hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Umsatzsteuer anzuwenden sind.“</i></p>	<p><i>Der Steuerpflichtige soll die Möglichkeit bekommen, im Rahmen einer kostenfreien Anrufungsauskunft eine verbindliche Auskunft über die anzuwendende Rechtslage von den Finanzämtern zu erhalten. Der Steuerpflichtige muss bereits bei Vertragsschluss Klarheit über die umsatzsteuerliche Würdigung erhalten und sich darauf verlassen können. Dieser bereits verfassungsrechtlich gebotene Vertrauensschutz könnte durch Einführung einer Umsatzsteueranrufungsauskunft nach dem Vorbild der Lohnsteuerauskunft nach § 42e EStG ausgestaltet werden.</i></p>

Berlin, Mai 2021

Bundesarbeitsgemeinschaft
der Freien Wohlfahrtspflege e. V.
Dr. Gerhard Timm
Geschäftsführer

Kontakte:
Frank Hofmann (frank.hofmann@diakonie.de)
Erika Koglin (organisationsrecht@paritaet.org)

Reformdiskussion zum Gemeinnützigkeitsrecht
Rechtspolitische Vorschläge der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege
zur Verbesserung der Rahmenbedingungen
gemeinnütziger Körperschaften