



Steuerberatungsgesellschaft

## Reform der Gemeinnützigkeitsrechts im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2020

Im Rahmen eines Jahressteuergesetzes 2020 sollen umfassende Neuerungen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht eingeführt werden. Nach dem aktuellen Zeitplan soll der vorliegende Regierungsentwurf Ende des Monats, voraussichtlich am 27.11.2020, verabschiedet werden. Folgende wesentliche Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht sind geplant:

### Neue gemeinnützige Zwecke

Der Katalog gemeinnütziger Zwecke des § 52 AO wird im Bereich des Umweltschutzes um den **Klimaschutz** ergänzt. Neu eingeführt wird u. a. die **Pflege von Friedhöfen** und die Förderung der Einrichtung und Unterhaltung von **Freifunk-Netzen**. In die Förderung des Minderheiten- und Diskriminierungsschutzes werden nun ausdrücklich Menschen, die aufgrund Ihrer geschlechtlichen Identität oder Ihrer **geschlechtlichen Orientierung diskriminiert** werden, einbezogen.

### Ergänzung Katalogzweckbetriebe

Der Katalog der Zweckbetriebe in § 68 AO wird in dessen Nr. 1 neu um Einrichtungen zur Unterbringung, Versorgung, Verpflegung und **Betreuung von Bürgerkriegsflüchtlingen** oder Asylbewerbern ergänzt. Die Nr. 4, die bisher nur Einrichtungen betraf, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen und körperbehinderte Menschen unterhalten werden, wird um Einrichtungen erweitert, die sich der Fürsorge **für psychische und seelische Erkrankungen** und Behinderungen widmen.

### Aufgabe des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung für kleinere Körperschaften

§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO regelt bisher, dass eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel zeitnah, d.h. spätestens innerhalb der beiden auf den Zufluss folgenden Kalenderjahre zu verwenden hat. Von diesem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung werden zukünftig Körperschaften ausgenommen, deren jährliche Einnahmen nicht mehr als 45.000 Euro betragen. Dies soll Bürokratieabbau beitragen und der Entlastung sowohl der Körperschaften als auch der Finanzämter dienen. Zwar führt dies tatsächlich einerseits zu einer erheblichen Erleichterung, auch hinsichtlich der Frage der Rücklagendotierung. Andererseits eröffnet sich hier ein Diskussionsfeld mit dem Fiskus, weil gleichwohl das Admassierungsverbot grundsätzlich auch weiterhin bestehen dürfte. Die Ausgestaltung der zulässigen Verwendungszeiträume dürfte sich also auf eine Verwaltungsanordnung oder die Gerichte verlagern.

### Gemeinnütziges arbeitsteiliges Zusammenwirken

Nach dem Unmittelbarkeitsgrundsatz des § 56 AO muss eine Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen. Ein neuer Abs. 3 in § 57 AO definiert nun arbeitsteiliges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die die gemeinnützigen Anforderungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, ebenfalls als unmittelbare Zweckverwirklichung. Handelt es sich nicht um eine Tätigkeit im ausschließlich ideellen Bereich der zusammenarbeitenden Körperschaften, sondern wird die Tätigkeit innerhalb eines Zweckbetriebs arbeitsteilig ausgeübt, ist eine zusammengefasste Betrachtung vorzunehmen. Für die Beurteilung, ob ein Zweckbetrieb vorliegt, ist also die Tätigkeit aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu beurteilen. Dabei scheint es nicht darum zu gehen, dass

die Tätigkeit bei beiden Körperschaften auch bisher jeweils im Zweckbetrieb erfolgte. In der Erläuterung der Bundesregierung ist das Beispiel einer aus dem einem Krankenhaus-Zweckbetrieb ausgegliederten Wäscherei-Tochtergesellschaft genannt, die nach bisherigem Recht nur mittelbar die gemeinnützigen Zwecke fördert und daher nicht gemeinnützig tätig ist. Zukünftig soll die Zweckbetriebseigenschaft des Krankenhauses auch auf die Leistungen der Wäscherei-GmbH abstrahlen, solange diese für das Krankenhaus tätig ist. Voraussetzung ist aber in jedem Fall, dass die GmbH auch eine gemeinnützige Satzung hat.

### **Gemeinnütziger Konzern**

Ebenfalls soll es nach dem neuen § 57 Abs. 4 AO als unmittelbare Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke gelten, wenn eine Körperschaft ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet. Auch diese streng genommen nur vermögensverwaltende Tätigkeit verhindert nicht die **Gemeinnützigkeit der Holding-Gesellschaft** oder Stiftung, wenn die operativ gemeinnützige Tätigkeit durch die gemeinnützigen Tochtergesellschaften erbracht wird. Allerdings lässt der Wortlaut der Vorschrift darauf schließen, dass die Mutter-Körperschaft des gemeinnützigen Konzerns ausschließlich gemeinnützige Beteiligungen halten muss. Dies ist insofern problematisch, weil es einer gemeinnützigen Körperschaft im Rahmen der Vermögensverwaltung oder auch innerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs grundsätzlich möglich ist, nicht gemeinnützige Anteile zu halten. Nach den Ausführungen der Bundesregierung sollen sich entgeltliche Leistungen der Holding gegenüber den Kapitalgesellschaften nach den allgemeinen Regelungen beurteilen. Dies lässt zwar offensichtlich auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb neben der ursprünglichen vermögensverwaltenden und zukünftig unmittelbar gemeinnützigen Holdingstätigkeit zu. Ob dies auch eine nicht gemeinnützige Beteiligung zulässt, erscheint angesichts des Wortlauts aber zweifelhaft. Beteiligungen an gewerblichen Enkelgesellschaften hindern aber nicht die Gemeinnützigkeit der Tochtergesellschaft, so dass in dem Konzern zumindest auf der zweiten Ebene auch nicht gemeinnützige Beteiligungen möglich sein dürfen.

### **Neuregelung der Mittelbeschaffung und –weitergabe**

Die Mittelweitergabe als gemeinnützigkeitsunschädliche Betätigung im Rahmen des § 58 AO wird neu gefasst. Bisher war die Weitergabe von Mitteln einer gemeinnützigen Körperschaft an eine andere gemeinnützige Körperschaft unterschiedlich geregelt. Nach dem bisherigen § 58 Nr. 1 AO konnten bis zu 100% der Mittel weitergegeben werden, wenn die Zwecke der mittelbeschaffenden Körperschaft und der empfangenden Körperschaft identisch sind. Dies wurde mit dem Grundsatz der Verpflichtung zur unmittelbaren Zweckverwirklichung begründet. Die „teilweise“ Weitergabe von bis zu 50% der Mittel nach § 58 Nr. 2 AO war auch an zweckunterschiedliche Körperschaften möglich. Über den Wortlaut hinaus verlangte die Finanzverwaltung schon bisher, dass zumindest bei reinen Förderkörperschaften aber in der Regel grundsätzlich die Mittelbeschaffung als Zweckverwirklichungsmaßnahme in der Satzung verankert wird. Letzteres wird nunmehr im Gesetz ausdrücklich geregelt. Gleichzeitig wird die Unterscheidung in zwei unterschiedliche Tatbestände aufgegeben und die Mittelbeschaffung und –weitergabe in einer Ziffer zusammengefasst. Die Gesetzesbegründung stellt klar, dass die Regelung im Gegensatz zur bisherigen Verwaltungsauffassung nicht verlangt, dass die weitergegebenen Mittel von der Empfängerkörperschaft nur für die eigenen Zwecke der Geberkörperschaft verwendet werden dürfen. Als Empfänger kommen vor allem inländische steuerbegünstigte Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts in Betracht. Ebenfalls können in bestimmten Fällen beschränkt im Inland steuerpflichtige Körperschaften Mittel erhalten. Ausländische Körperschaften müssen die Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachweisen. Ergänzt wird die Regelung um einen Vertrauensschutztatbestand für die Geberkörperschaft, wenn sie sich die Gemeinnützigkeit der Empfängerkörperschaft durch Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder einen Feststellungsbescheid nach § 60a AO über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nachweisen lässt.

## **Aufhebung von Feststellungsbescheiden**

§ 60a AO, der den Erlass des Feststellungsbescheides regelt, wird um eine Aufhebungsklausel ergänzt. Bisher erfolgte eine entsprechende Prüfung, ob die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft bei Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben entspricht, erst mit Erlass eines Körperschaftsteuerbescheides. Bis dahin entfaltete der Feststellungsbescheid eine Rechts-scheinkraft und die Aufhebung war nur nach den eng begrenzten Regeln möglich. Zukünftig kann die Finanzbehörde die Feststellung dann ablehnen oder aufheben, wenn bereits erkennbar ist, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt. Dadurch wird der Körperschaft vor allem die Möglichkeit genommen, Zuwendungsbescheinigungen über Spenden und Mitgliedsbeiträge auszustellen. Nach der Begründung bezieht sich diese Regelung in erster Linie – aber nicht ausschließlich – auf extremistische Organisationen.

## **Neuregelung Ausstiegsbesteuerung**

Die gravierendste Änderung der Reform des Gemeinnützigkeitsrechts besteht in der kompletten Neuordnung der Ausstiegsbesteuerung. Bisher galt nach § 61 Abs. 3 AO, dass bei einer nachträglichen Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung mit der Folge, dass diese den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht mehr entspricht, die Vermögensbindung als von Anfang an nicht als steuerlich ausreichend anzusehen ist. Die Folge ist der Wegfall der Gemeinnützigkeit und die Nachversteuerung der letzten zehn Kalenderjahre. Künftig sollen die Steuerbegünstigungen, die nach den Einzelsteuergesetzen gewährt werden, erst zum Ausstiegszeitpunkt bzw. zu Beginn des Veranlagungszeitraums, in dem die Satzungsänderung Wirksamkeit entfaltet, wegfallen. Entsprechendes gilt auch bei Verstößen der tatsächlichen Geschäftsführung gegen den Grundsatz der Vermögensbindung und in Umwandlungsfällen, wenn Vermögen auf einen nicht steuerbegünstigten Rechtsträger übergeht. Für die vorangegangenen Veranlagungszeiträume bleibt die Gemeinnützigkeit aber erhalten.

Was zunächst wie eine deutliche Verbesserung anmutet, kann sich aber je nach Struktur der Körperschaft auch als Nachteil erweisen. Denn das Vermögen ist für Zwecke der Ausstiegsbesteuerung nach dem neuen § 61 Abs. 4 AO mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dies führt grundsätzlich auch zur Aufdeckung und Versteuerung der in der Zeit der Gemeinnützigkeit gebildeten stillen Reserven. Handelt es sich um Betriebsvermögen und ist die Besteuerung der stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt sichergestellt, soll auf Antrag auch der Buchwert angesetzt werden können. Dies hat zur Folge, dass die stillen Reserven zunächst nicht aufgedeckt werden müssen. Für Kapitalgesellschaften bedeutet dies zwar, dass alle stillen Reserven letztendlich der Besteuerung unterliegen. Da sie per definitionem aber nur über Betriebsvermögen verfügen, besteht das Antragsrecht und es kommt der Buchwertansatz zum Tragen. Bei Vereinen und Stiftungen aber, die auch eine nicht betriebliche Sphäre haben können, führt die Neuregelung zu einer erheblichen Verschlechterung. Bisher waren diese Körperschaften so zu stellen, als wären sie von Anfang an steuerpflichtig gewesen. Die stillen Reserven, die im Betriebsvermögen gebildet wurden, unterlagen auch dann der uneingeschränkten Besteuerung, da etwaige Bewertungsprivilegien, die beim Ende der Steuerbefreiung in § 13 Abs. 4 KStG eingeräumt werden, im Fall des Verstoßes gegen die Vermögensbindung als Sanktion für den selbstverschuldeten Wegfall der Gemeinnützigkeit nicht greifen.

Der sich aus dem gemeinen Wert ergebene Ansatz des gesamten Vermögens, also Betriebsvermögen wie nicht betriebliches Vermögen, ist nunmehr pauschal mit 30% in die Körperschaftsteuer einzubeziehen. Nach dem Wortlaut wird etwa also nicht nur der sich aus der Aufdeckung der stillen Reserven ergebende Gewinn der 15%-igen Körperschaftsteuer unterworfen, sondern es erfolgt darüber hinaus ein Zuschlag zur Versteuerung in Höhe von 30% des gemeinen Wertes des Vermögens der Körperschaft zu Beginn des Jahres, in das der Ausstieg fällt. Auch wenn es sich bei der Körperschaftsteuer um eine Ertragsteuer handelt, wird also zukünftig die Vermögenssubstanz in die Besteuerung mit einbezogen.

## **Aufhebung der Besteuerungsfreigrenze und des Freibetrages**

Erfreulich ist, dass die bereits länger diskutierte Anhebung der Besteuerungsfreigrenze bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben rückwirkend zum 1.1.2020 von bisher 35.000 Euro auf 45.000 Euro angehoben wird. Eine Parallele Anhebung der Grenze für die Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts ist jedoch nicht im Gesetzentwurf enthalten. Diese war aber auch bisher nicht gesetzlich festgeschrieben, sondern nur in einer Richtlinie der Finanzverwaltung als Richtgröße genannt. Ob hier nachgezogen wird, bleibt abzuwarten.

Kommt es bei Überschreiten der Freigrenze zur Besteuerung, erhöht sich der körperschaftsteuerliche Freibetrag des § 24 KStG auf 7.500 Euro.

## **Änderungen im Einkommensteuergesetz**

Im Einkommensteuergesetz werden diverse Freibeträge angehoben. So erhöht sich der Übungsleiterfreibetrag ab dem Veranlagungszeitraum 2021 von 2.400 Euro auf 3.000 Euro, die Ehrenamtszuschale wird von 720 Euro auf 840 Euro erhöht. Neu eingeführt wird eine Steuerbefreiung für Sachleistungen, die aufgrund einer sog. Ehrenamtskarte gewährt werden. Der Wert einer geringfügigen Zuwendung, für die kein Zuwendungsnachweis erteilt werden muss, sondern der Zahlungsbeleg des Zuwendenden ausreichend ist, wird von 200 Euro auf 300 Euro angehoben.

Mit freundlicher Empfehlung

**ZSP Steuerberatungsgesellschaft  
Braun Salewski Paulus PartmbB**